



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 11131.000218/2008-51
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-005.481 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de maio de 2018
Matéria INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS
Recorrente SPIN COMERCIAL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 09/03/2006 a 21/03/2006

OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE.

A identificação do REAL COMPRADOR dos produtos importados no mercado interno, municia a fiscalização com informações suficientes para rastrear a mercadoria e principalmente a fonte do dinheiro, o que por si só já afasta a penumbra que o legislador quis evitar ao formular o tipo infracional em comento.

A troca de uma modalidade de importação por outra, ainda que procedente no presente caso, teria lugar em uma tipificação relacionada à omissão/imprecisão de informação de natureza comercial, se fosse o caso, mas jamais uma pena de perdimento, que é a pena capital na seara aduaneira, por absoluta ausência de subsunção do fato à norma.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède -Presidente.

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud- Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fenelon Moscoso de Almeida, Walker Araujo, Vinicius Guimaraes, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad e Paulo Guilherme Déroulède.

Relatório

O presente auto de infração foi lavrado em 03/03/2008, sendo referente à exigência de lançamento da multa equivalente ao valor aduaneiro (100%) no valor de R\$ 280.156,81.

Trata-se de lançamento complementar de retificação oriundo do auto de infração lavrado em 07/03/2007, esse de valor de R\$ 1.460.504,37, processo administrativo nº 11131.000177/2007-11.

No lançamento acima identificado foi incluída a multa de substituição pena de perdimento das mercadorias importadas ao amparo da Declaração de Importação nº 05/1305572-4. Ocorre que tal Declaração de Importação foi cancelada em razão do indeferimento de aplicação do Regime de Entreposto Aduaneiro (fls. 19/50) e as mercadorias originariamente declaradas nessa Declaração de Importação foram despachadas para consumo ao amparo da Declaração de Importação nº 06/0274559-9 registrada na modalidade por encomenda da SPIN (fls. 62/68).

Convém aqui explicitar que a SPIN, embora intimada a apresentar todos os documentos (faturas, BL, LI, contratos de câmbio, etc.) referentes às importações em que figurasse como importadora, adquirente ou encomendante (item 9 do Termo de Intimação nº 01 - fls. 22), não apresentou nenhum documento relacionados a DI nº 06/0274559-9, formalmente registrada pela COTIA por sua encomenda, exceto às notas fiscais de venda das mercadorias nº 69794, 69795 e 69797 (fls. 95/98), que não trazem nenhuma menção a essa situação.

O presente auto de infração tem objeto as mercadorias importadas ao amparo da Declaração de Importação nº 06/0274559-9 registrada diretamente pela COTIA TRADING S/A por encomenda da empresa SPIN.

Face a constatação pela fiscalização de que essa importação foi realizada com a ocultação do efetivo sujeito passivo, SPIN COMERCIAL LTDA, situação tipificada no inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, aplicou-se a multa substitutiva da pena de perdimento.

A empresa SPIN COMERCIAL LTDA foi cientificada do Auto de Infração, via Aviso de Recebimento, em 14/06/2008 (folhas 135).

A COTIA TRADING foi cientificada do Auto de Infração, via Aviso de Recebimento, também em 14/06/2008 (folhas 138).

A empresa SPIN apresentou impugnação em 16/07/2008, de folhas 142 a 153.

A COTIA TRADING apresentou impugnação também em 16/07/2008, de folhas 165 a 187.

Em 31 de julho de 2009, através do Acórdão nº 08-15.904, a 2a. Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Fortaleza/CE, JULGOU PROCEDENTE o lançamento objeto do contencioso administrativo, para considerar devido o crédito tributário em epígrafe.

Transcreve-se um fragmento do Acórdão nº 08-15.904:

A bem da verdade, as relações explicitadas no item “ASPECTOS COMUNS”, constante na presente decisão, entre a SPIN e os fornecedores internacionais, deixaram claro que as referidas empresas constituem uma informal, porém real e única “organização” empresarial, que ora pratica importações diretas, ora por conta e ordem, utilizando-se dos serviços de terceiros.

Dessa forma, ainda que as assinaturas constantes nas faturas emitidas sejam certificadas como sendo de fato autênticas, as provas indiciárias da existência de um grupo informal de empresas, congruentes e verossímeis, somadas aos demais elementos de prova, sem dúvida se sobrepõem a essa eventual constatação.

E nesse ponto, mesmo que se pondere que a eventual vinculação entre o exportador e o adquirente da mercadoria não caracteriza a interposição fraudulenta de terceiros, não se pode deixar de considerar que a patente e intrínseca interligação aqui revelada somada às evidências de simulação, conluio e fraude descortinadas pela autoridade fiscal, debilitam a credibilidade dos argumentos apresentados pelas partes autuadas e robustecem a convicção de interposição fraudulenta de terceiros nas importações.

A Empresa SPIN tomou ciência da decisão da Delegacia Regional de Julgamento em 03/11/2009, via Edital (folhas 228).

Em 26/11/2009, a empresa SPIN ingressou com RECURSO VOLUNTÁRIO, de folhas 251 a 280.

Foi alegado que:

- ✓ A ilegitimidade passiva da recorrente;
- ✓ A suposta ocultação do adquirente das mercadorias — importações por conta própria versus importações por conta e ordem;
- ✓ Em face da objetividade dos conceitos legais, tem-se que a distinção fundamental entre as importações por conta própria e por conta e ordem de terceiro é a seguinte: se o importador exclusivamente presta serviços ao adquirente das mercadorias importadas, apenas desembaraçando-as, mas sem adquiri-las, tem-se a figura da importação por conta e ordem de terceiro; por outro lado, na hipótese de ocorrer operação de compra e venda pelo

importador, se o importador compra a mercadoria importada, fecha, o câmbio e efetua o pagamento ao exportador, e revende a mercadoria a terceiro, ter-se-á a importação por conta própria do importador;

- ✓ O Ato Declaratório nº 07/2002) determina que é suficiente que apenas um dos requisitos elencados pelo seu artigo 2º seja cumprido para que se caracterize a operação de importação por conta própria. E, no caso presente, apenas com base nos documentos a que a Recorrente teve acesso, pelo menos dois deles foram satisfeitos - operação de compra e venda interna e faturas comerciais em nome da importadora Cotia cabendo à autoridade fiscal apurar junto à Cotia se os outros dois (fechamento do contrato de câmbio e contabilização das mercadorias como compra e venda) também foram;
- ✓ A Recorrente adquiriu as mercadorias importadas no mercado interno da Cotia, em estreita consonância com as disposições normativas atinentes à matéria, motivo pelo qual essas importações jamais poderiam ser consideradas como realizadas por sua conta e ordem;
- ✓ O elemento de capital relevância para se determinar que as importações foram feitas por conta própria do importador Cotia, e não por conta e ordem da Recorrente, é que a Cotia adquiriu a propriedade das mercadorias revendendo-as posteriormente à Recorrente.

Traz ainda considerações sobre:

- ✓ Revenda das mercadorias à Recorrente;
- ✓ Vinculação Entre a Recorrente e os Fornecedores Estrangeiros;
- ✓ O Acordo Comercial Firmado com a Cotia Trading;
- ✓ Faturas com Assinaturas do Mesmo Signatário Distintas Entre Si;
- ✓ Margem de lucro da Trading;
- ✓ A multa substitutiva de perdimento só é aplicável se e quando aplicado o processo de perdimento e verificada a impossibilidade de perda da mercadoria pelo fato de a mesma ter sido entregue a consumo. Tal requisito, no entanto, não foi verificado no caso em tela;
- ✓ A ausência de comprovação da existência de fraude.

Por todo o exposto, é o presente para requerer dignem-se V.Exas., com fundamento nas razões de fato e de direito apresentadas, reformar a decisão de 1ª instância,

cancelando integralmente a exigência fiscal formulada, de modo a eximir a Recorrente do recolhimento da multa substitutiva da pena de perdimento cominada.

Em 23 de maio de 2012, a 2ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do CARF, através da **Resolução nº 3102000.211**, resolveu baixar os autos em diligência para que fosse dada ciência ao Sujeito Passivo Solidário, Cotia Trading S/A, da decisão tomada em primeira instância administrativa de julgamento, abrindo-se prazo para impugnação, nos termos da Lei.

A COTIA TRADING tomou ciência da decisão da Delegacia Regional de Julgamento em 27/09/2012, via Aviso de Recebimento (folhas 307).

Em 29/10/2012, a COTIA TRADING ingressou com RECURSO VOLUNTÁRIO, de folhas 309 a 327.

Foi alegado:

- ✓ Nulidade do auto de infração. Falta de motivação;
- ✓ Inconsistência da motivação fática;
- ✓ Falta de motivação jurídica;
- ✓ A multa alternativa à pena de perdimento não se aplica a mercadorias regularmente desembaraçadas;
- ✓ A Impugnante não efetuou importações por conta e ordem da autuada;
- ✓ Compete à fiscalização investigar a capacidade econômica do importador e a origem, disponibilidade e transferência dos recursos envolvidos, para, somente então, desconsiderar eventual importação efetuada mediante o emprego de artifício para ocultar o real adquirente;
- ✓ Inobservância do procedimento de verificação da origem dos recursos utilizados na importação;
- ✓ Exclusão da responsabilidade. Atuação em conformidade com o entendimento da Secretaria da Receita Federal: ADI/SRF 07, de 13/06/02;
- ✓ A Recorrente adquiriu as mercadorias estrangeiras e somente recebeu o pagamento pela sua revenda à SPIN após a tradição;
- ✓ A negociação com o exportador não implica responsabilidade pela operação;
- ✓ A eventual vinculação entre o exportador e o adquirente da mercadoria não caracteriza conta e ordem;

- ✓ Os preços praticados ou a lucratividade das empresas não indicam a natureza da importação;
- ✓ A DI foi registrada após decisão das autoridades competentes acerca da inaplicabilidade do regime de entreposto aduaneiro;
- ✓ Exclusão da responsabilidade. Atuação em conformidade com o entendimento da Secretaria da Receita Federal;
- ✓ Aplicação do princípio da retroatividade benéfica, em função da edição do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.

Em 31/03/20152 foi anexado aos autos o processo 11131.000177/2007-11, conforme solicitação das folhas 331 do processo digital.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud - Relator.

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte, considerando que:

- a Recorrente empresa SPIN teve ciência da decisão de primeira instância em 03 de novembro de 2009, quando, então, iniciou-se a contagem do prazo de 30 (trinta) dias para apresentação do presente recurso voluntário - apresentando a recorrente recurso voluntário em 26 de novembro de 2009;
- a Recorrente COTIA TRADING teve ciência da decisão de primeira instância em 27 de setembro de 2012, quando, então, iniciou-se a contagem do prazo de 30 (trinta) dias para apresentação do presente recurso voluntário - apresentando a recorrente recurso voluntário em 29 de outubro de 2012, uma segunda-feira.

Da controvérsia.

Trata-se de matéria de fato e de direito quanto à constatação da prática de interposição fraudulenta de terceiros, infração tipificada no inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, onde:

- A COTIA TRADING S/A atuou como importador interposto; e
- A SPIN COMERCIAL LTDA atuou como sujeito passivo oculto.

É questionada também a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro (100%), na forma do §3º do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76 e o princípio da retroatividade benéfica, em função da edição do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.

Do Mérito.

OS FATOS QUE EMBASAM A PRESENTE AÇÃO FISCAL

- O objeto do presente auto de infração.

O presente auto de infração tem objeto as mercadorias importadas ao amparo da Declaração de Importação nº 06/0274559-9.

Como dito, originariamente as mercadorias foram importadas ao amparo da Declaração de Importação nº 05/1305572-4. Ocorre que tal DI foi cancelada em razão do deferimento de aplicação do Regime de Entrepósito Aduaneiro (fls. 19/50) e as mercadorias originariamente declaradas nessa DI foram despachadas para consumo ao amparo da DI nº 06/0274559-9 registrada na modalidade por encomenda da SPIN (fls.62/68).

- A Declaração de Importação nº 06/0274559-9

Em 09/03/2006, foi registrada a DI 06/0274559-9 (fls. 67/75), amparando a importação das mercadorias originalmente declaradas na Declaração de Importação (fls. 20/29).

Da Declaração de Importação **consta que a encomendente das mercadorias seria a SPIN COMERCIAL LTDA.**, CNPJ: 86.938.453.0001-89, apresentando como documentos instrutivos o BL nº MSCUTM401331 e as cópias das faturas nº 550002 e 55003 (fls. 30, 68, 78 e 79).

- Das faturas.

As faturas datadas de 13/02/2006 discriminam as mesmas mercadorias, nas mesmas quantidades das proformas nº 55002 e 55003 (fls. 31 e 32), sendo que:

- das proformas consta a observação de que não existiria pagamento;
- das faturas consta que o pagamento teria sido antecipado.

Observa-se ainda que o preço das mercadorias constantes da fatura nº 55003 (fls. 78) é superior aos constantes da fatura proforma nº 55003 (fls. 32).

A assinatura da signatária Gina Peres aposta nas faturas e proformas (fls. 31, 32, 78 e 79) é visualmente distinta da aposta na Declaração da MI INTERNATIONAL (fls. 57).

- Dos pagamentos

Consta na fatura que a condição de pagamento foi feita em português (“antecipado”). Já no Siscomex, consta a informação de que o pagamento teria sido à vista.

O Pagamento antecipado foi feito antes do embarque das mercadorias para o país de destino, que ocorreu em 10/09/2005. Entretanto, a informação do Siscomex de que essa importação foi paga mediante remessa feita pelo Contrato de Cambio nº 06/016825 (fls. 106/111) de pronto contraria essa informação de pagamento antecipado, posto que o contrato somente foi fechado em 2006.

- Das informações da TREDIEX TRANSPORTE E DESPACHO ADUANEIRO

Informações da TREDIEX TRANSPORTE E DESPACHO ADUANEIRO (fls. 19 e 66) referentes às Declarações de Importação nº 05/1305572-4 e nº 06/0274559-9, respectivamente, mencionarem o importador COTIA TRADING e o cliente SPN- 4095/05, evidenciam que as mercadorias consignadas no BL nº MSCUTM401331, originariamente objeto da Declaração de Importação nº 05/1305572-4 e posteriormente da Declaração de Importação nº 06/0274559-9 desde o seu embarque foram destinadas ao adquirente SPIN COMERCIAL e que o papel da COTIA foi o de promover a importação, e que os equívocos apostos nas proformas e faturas apenas atestam a confusão na implementação da tentativa de ocultar a verdadeira natureza do negócio.

- Resultado Bruto Nominal Declaração de Importação nº 06/0274559-9

Quadro 1 – Resultado Bruto Nominal DI 06/0274559-9

Descrição	Qtd:	VUEE R\$	Frete Unit R\$	Seg Unit R\$	II Unit R\$	CIU R\$ (f)=(b+c +d+e)	Valor Unitário de "Venda" NF (g)	Resultado Bruto (h)=(g)-(f)
	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)			
40007 - BANANA BOAT ALOE VERA GEL - GEL HIDRATANTE, POS-SOL ALOE VERA 230g (12 Unid. por caixa)	696	29,93	0,76	0,10	5,54	36,32	49,41	13,09
40007 - BANANA BOAT ALOE VERA GEL - GEL HIDRATANTE, POS-SOL ALOE VERA 230g (12 Unid. por caixa)	6	29,92	0,75	0,10	5,54	36,31	49,41	13,10
40013 - BANANA BOAT DARK TANNING OIL SPF 2 - OLEO BRONZEADOR 236 ML	1218	47,12	0,83	0,16	8,66	56,77	64,26	7,49
40025 - BANANA BOAT DARK TANNING OIL SPF 4 - 236ML - OL. BRONZEADOR (CADA UNIDADE) - FPS 4 -	1624	49,87	0,88	0,17	9,17	60,08	77,64	17,55
40088 - BANANA BOAT PROTECTIVE TANNING OIL SPF 4 - 236ML - OLEO BRONZEADOR (CADA UNIDADE) - FPS 8	406	66,49	1,17	0,23	12,22	80,11	90,16	10,05

Fonte: Siscomex e Notas Fiscais (fls. 95/98)¹¹

Quadro 2– Resultado Líquido Nominal DI nº 06/0274559-9

Descrição	IPI Unit R\$ (i)	COFINS Unit R\$ (j)=(f)*aliqu.	PIS Unit R\$ (k)=(f)*aliqu.	IPI, PIS e COFINS Unit Declarado R\$ (m)=(i)+(j)+(k)	RLN R\$	% RLN
40007 - BANANA BOAT ALOE VERA GEL 230g, HIDRATANTE POS-SOL ALOE VERA (12 Unid. caixa)	7,99	3,17	0,68	11,84	1,25	2,54%
40007 - BANANA BOAT ALOE VERA GEL - GEL HIDRATANTE, POS-SOL ALOE VERA 230g (12 Unid. por caixa)	7,99	3,17	0,68	11,83	1,27	2,57%
40013 - BANANA BOAT DARK TANNING OIL SPF 2 - OLEO BRONZEADOR 236 ML (12 Unid. por caixa)	6,81	4,10	0,88	11,79	-4,31	-6,70%
40025 - BANANA BOAT DARK TANNING OIL SPF 4 - 236ML - OL. BRONZEADOR (12 Unid. por caixa)	7,21	4,35	0,93	12,49	5,06	6,52%
40088 - BANANA BOAT PROTECTIVE TANNING OIL SPF 4, 236ML, OLEO BRONZEADOR (12 Unid. caixa)	9,61	5,80	1,24	16,65	-6,60	-7,32%

Fonte: DI, Siscomex e Notas Fiscais (fls. 95/98)¹²

Quadro 2- Lucro Bruto de Venda SPIN - DI nº 06/0274559-9

Descrição do Produto	Valor Unitário de Venda "Venda" NF COTIA R\$	Preço Venda Unid. SPIN R\$	Valor Unitário de Venda SPIN R\$ (Cx. c/ 12)	Resultado Bruto R\$	% RB
40013 - BANANA BOAT DARK TANNING OIL SPF 2 - 236ML - OLEO BRONZEADOR 236 ML ML (12 Unid. por caixa)	64,26	11,15	133,80	69,54	108,23%
40025 - BANANA BOAT DARK TANNING OIL SPF 4 - 236ML - OL. BRONZEADOR ML (12 Unid. por caixa)	77,64	12,29	147,48	69,84	89,96%
40088 - BANANA BOAT PROTECTIVE TANNING OIL SPF 4 - 236ML - OLEO BRONZEADOR ML (12 Unid. por caixa)	90,16	16,17	194,04	103,88	115,22%

Fonte: DI, Siscomex e Notas Fiscais (fls. 95/98) ¹³

- Das conclusões da ação fiscal

Conforme informado pela SPIN (fls. 109)¹⁴, essa operação foi suprida pela SPIN ao término da operação quando do repasse formal das mercadorias pela COTIA à SPIN. As mercadorias foram desembaraçadas em 21/03/2006 e transferidas para a SPIN mediante as notas fiscais de venda nº 69794, 69795 e 69797 (fls. 95/98)¹⁵ emitidas em 24/03/2006. Nesse mesmo dia a SPIN teria transferido à COTIA importância corresponde ao valor de face dessas notas (fls. 109), comprovando sua condição de supridora da operação.

Nas operações em que o susposto encomendante invade as atribuições próprias do importador, ocorre a descaracterização desse encomendante, diante do nítido esvaziamento das razões licitas do emprego da modalidade, evidenciando-se apenas motivos relacionados à ocultação.

Resta evidente, portanto, nesse caso a tentativa da COTIA/SPIN de ingressar as mercadorias no regime de entreposto aduaneiro ocultando uma operação de importação por conta e ordem da SPIN, com cobertura cambial, e na qual era exigida licença de importação para alguns produtos, simulando uma operação sem cobertura cambial e sem exigência de LI e depois despachando as mercadorias para consumo mediante a simulação de uma operação por encomenda da SPIN.

E após colacionar as evidências trazidas pela ação fiscal, este Relator indaga: Onde está a prática de interposição fraudulenta de terceiros?

- Da prática de interposição fraudulenta de terceiros

A pessoa interposta tem o fito de cumprir ou realizar aquilo que o ordenante ou mandante não pode ou não quer fazer e para isso é colocada ou posta entre este e um terceiro. A interposta pessoa nada mais é que aquela que executa um ato jurídico ou uma série de atos jurídicos, a mando ou ordem de alguém.

O ato jurídico, objeto da presente análise, é justamente a operação de importação **maculada** pela prática de interposição fraudulenta de terceiros. Portanto, **um ilícito aduaneiro**.

O ato de se interpor em operação de importação, pressupõe necessariamente a existência de **dois partícipes**:

1. O **importador** → aquele que se apresenta às autoridades aduaneiras como responsável pela nacionalização da mercadoria.
2. O **sujeito passivo oculto (ou responsável pela operação de importação)** → aquele que se vale do **importador** para obter a nacionalização da mercadoria à margem dos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros.

O **sujeito passivo oculto** é aquele que não pode ou não quer promover a operação de importação **em seu próprio nome**. Por isso se vale *outro* (o **importador**) para obter produto importado no mercado interno.

É de se frisar que é perfeitamente possível, à luz da legislação aplicável, que **terceiro utilize o importador** para obter produto importado no mercado interno.

A legislação prevê duas formas de **identificar** o terceiro (REAL COMPRADOR no mercado interno) **responsável pela importação**:

- I. modalidade de "importação por conta e ordem de terceiros"; e
- II. modalidade de "importação por encomenda".

Não se valendo dessas duas modalidades de importação, fica caracterizada a seguinte situação:

- o REAL COMPRADOR no mercado interno (sujeito passivo oculto) obtém a nacionalização do bem importado, **por intermédio do importador interposto**, sem a adoção formas previstas na legislação aplicável, permanecendo à margem dos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros.

No inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, o legislador trata da mesma forma **as seguintes expressões**:

- I. *sujeito passivo oculto - aquele que importa o bem através de um importador interposto;*
- II. *real comprador - aquele que adquire o bem importado através de importador interposto no mercado interno; e*
- III. *responsável pela operação (importação) - aquele que mesmo não adquirido o bem importado no mercado interno, exerce o "Domínio do Fato" sobre a operação de importação.*

Essas expressões ao serem usadas pelo legislador como sinônimas, retratam a mesma pessoa: o **terceiro** no mercado interno (dentro do território nacional) que se vale de um **importador interposto para obter a nacionalização de um bem, à margem dos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros**.

O núcleo da infração da prática de interposição fraudulenta de terceiros é o USO DE INTERPOSTA PESSOA em operação de comércio exterior com o propósito de ACOBERTAR o sujeito passivo oculto.

– A Prática Efetiva de Interposição Fraudulenta de Terceiros

A demonstração da **prática efetiva** de interposição fraudulenta de terceiros, tipificada no inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, engloba três pontos:

1. **Identificação** do importador interposto e do sujeito passivo oculto;
2. **Constatação** do liame entre o importador interposto e o sujeito passivo oculto;
3. **Demonstração** da FRAUDE ou SIMULAÇÃO.

Nessa modalidade da infração, o ato de se interpor em uma operação de importação, pressupõe necessariamente a **existência de dois partícipes**.

Na demonstração da **prática efetiva**, a fiscalização **tem o dever de identificar** tanto o importador interposto como o sujeito passivo oculto.

Atualmente, duas formas de “terceirização” das operações de comércio exterior são reconhecidas e reguladas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB):

- A importação por conta e ordem; e
- A importação por encomenda.

A escolha entre importar mercadoria estrangeira por conta própria ou por meio de um intermediário, contratado para esse fim, é livre e perfeitamente legal, seja esse intermediário um prestador de serviço ou um revendedor.

Entretanto, tanto o importador quanto o adquirente ou encomendante, conforme o caso, devem observar o tratamento tributário específico dessas operações e alguns cuidados especiais, a fim de não serem autuados ou, até mesmo, que as mercadorias sejam apreendidas.

Para que uma operação de importação por encomenda ou importação por conta e ordem seja realizada de forma perfeitamente regular, é necessário, antes de tudo, que tanto as empresas encomendantes e adquirentes quanto a empresa importadora estejam habilitadas para operar no Siscomex, nos termos da legislação respectiva.

Além de habilitação de todos os intervenientes (encomendante, adquirente e importador), nas operações de importação terceirizadas, é necessário apresentar, à unidade da RFB com jurisdição para fiscalização aduaneira sobre o estabelecimento matriz da encomendante ou adquirente, cópia do contrato firmado entre as empresas (encomendante ou adquirente e importadora), caracterizando a natureza de sua vinculação, a fim de que a contratante e a contratada sejam vinculadas no Siscomex, pelo prazo ou operações previstos no contrato.

A fim de promover o despacho aduaneiro das mercadorias importadas, conforme determina o art. 3º, da IN SRF nº 634/06 e o art. 3º, da IN SRF nº 225/02, ao elaborar a Declaração de Importação, o importador, pessoa jurídica contratada, deve informar que não se trata de uma operação por conta própria, indicando, em campo próprio na ficha “importador” da DI, o número de inscrição do encomendante ou do adquirente no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ).

A falta de indicação do encomendante ou adquirente na Declaração de Importação, bem como a ausência de habilitação de alguma das partes no Siscomex e a ausência de vinculação do contrato na Receita Federal caracterizam a situação de ocultação do sujeito passivo ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, punível com a pena de perdimento das mercadorias (art. 23 - V, do Decreto-lei nº 1.455/76 com a redação dada pela Lei nº 10.637/02).

Por derradeiro, tem-se que:

- 1) A luz do artigo 32,d) do Decreto-Lei nº 37/66 assume a condição de **responsável solidário pelo imposto**;
- 2) A luz do artigo 95, VI do Decreto-Lei nº 37/66 assume a condição de **responsável pela infração que der causa**.

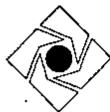
Os fatos que embasam a presente ação fiscal, relatados acima, indicam categoricamente que em 09/03/2006, foi registrada a DI nº 06/0274559-9 (fls. 67/75), amparando a importação das mercadorias originalmente declaradas na Declaração de Importação nº 05/1305572-4 (fls. 20/29).

No rosto da Declaração de Importação consta:

- folhas 78 do processo digital.

Declaração: 06/0274559-9

Data do Registro: 09/03/2006



**SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
PORTO DE VITÓRIA
EXTRATO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO
CONSUMO**

Modalidade do despacho: NORMAL
Quantidade de adições: 0014

Importador
CGC: 72.891.955/0001-97

COTIA TRADING S/A

Adquirente da Mercadoria
CNPJ: 72.891.955/0001-97

COTIA TRADING S/A

Nessa Declaração de Importação **consta nos Dados Complementares que a encomendante das mercadorias seria a SPIN COMERCIAL LTDA.**

- folhas 79 do processo digital.

Declaração: 06/0274559-9

Data do Registro: 09/03/2006

Dados Complementares

"A OPERACAO DE IMPORTACAO DESCRITA NESSA DECLARACAO FOI EFETUADA NOS MOLDES DO ARTIGO 11, DA LEI 11.281, DE 20 DE FEVEREIRO DE 2006, TENDO COMO PESSOA JURIDICA ENCOMENDANTE A EMPRESA SPIN COMERCIAL LTDA , INSCRITA NO CNPJ 86938453000189 ".

É de se salientar que a referida Declaração de Importação foi registrada após a edição da Lei nº 11.281, em 20/02/2006, mas antes da edição da IN SRF nº 634/06, em 24/03/2006, Instrução Normativa que estabelece requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora em operações procedidas para revenda a encomendante predeterminado.

Acredita-se que o Siscomex, na data do registro da Declaração de Importação, ainda não estava formatado para a modalidade de importação por "encomenda". Por esse motivo, provavelmente, que o nome do encomendante - empresa SPIN - não esteja no rosto da Declaração de Importação.

De qualquer modo, o nome do REAL COMPRADOR dos produtos importados no mercado interno foi identificado pelo importador interposto, o que fulmina o núcleo da infração tipificada no inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76:

*(...)na hipótese de **ocultação** do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação (...)*

(Grifo e negrito nossos)

Se o REAL COMPRADOR dos produtos importados no mercado interno foi identificado pelo importador interposto, **não há o que se falar em ocultação**.

Traz à análise um fragmento do Relatório de Procedimento Fiscal, às folhas 10 do processo digital:

Assim sendo, temos que embora a Dl nº 06/0274^59-9 tenha sido registrada por conta própria da COTIA e por encomenda da SPIN COMERCIAL LTDA., na verdade, da mesma forma, que as demais Dl objeto de atuação no processo administrativo nº 11131,000177/2007- 11 ela foi feita por conta e ordem da SPIN, uma vez que conforme contratos firmados entre elas (fls. 44/54)6, todos os riscos dessas operações foram assumidos pela SPIN, além das demais evidências apontadas no TC nº 02/2007 (fls. 8/17).

Está aqui o cerne da ação fiscal, que pode ser assim condensado: No lugar de se adotar a modalidade de importação por "encomenda", a operação deveria ter adotado a modalidade de importação por "conta e ordem".

É de se salientar que no mundo complexo das operações de comércio exterior não é fácil, em muitas vezes, distinguir uma modalidade da outra, até mesmo porque o encomendante e o financiador da operação se confundem e o circuito percorrido pela mercadoria não é sincronizado com o circuito percorrido pelo dinheiro e por vezes essa precisão chega a minúcias sem sentido.

O fato é que a identificação do REAL COMPRADOR dos produtos importados no mercado interno, municia a fiscalização com informações suficientes para rastrear a mercadoria e principalmente a fonte do dinheiro, o que por si só já afasta a penumbra que o legislador quis evitar ao formular o tipo infracional em comento.

A troca de uma modalidade de importação por outra, ainda que procedente no presente caso, teria lugar em uma tipificação relacionada à omissão/imprecisão de informação de natureza comercial, se fosse o caso, mas jamais uma pena de perdimento, que é a pena capital na seara aduaneira, por absoluta ausência de subsunção do fato à norma.

Por fim, este Relator informa que está ciente das outras condutas apresentadas pelo Relatório de Procedimento Fiscal. Condutas essas, que em tese, poderiam ensejar infrações ou até mesmo exação tributária, mas jamais a prática de interposição fraudulenta de terceiros.

Demais questões prejudicadas.

Diante de tudo que foi exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso da Contribuinte.

É como voto.

Jorge Lima Abud