



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11762.720032/2013-52
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.770 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de dezembro de 2021
Recorrente CONSTRUTORA NORBERTO ODEBRECHT BRASIL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 14/07/2010 a 12/11/2010

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA COMPROVADA. DISTINÇÃO.

A interposição fraudulenta pode ser presumida a partir da mera demonstração da não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados para a realização da importação (art. 23, V, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976), ou comprovada, na existência de um conjunto de provas que demonstrem a ocorrência de fraude ou simulação com o intuito de interpor determinada pessoa entre o real adquirente e as autoridades fiscais, para que a primeira permaneça oculta perante a Fiscalização (art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/1976).

PENA DE PERDIMENTO DE MERCADORIA NÃO LOCALIZADA. CONVERSÃO EM MULTA. OCULTAÇÃO DOS REAIS INTERVENIENTES NA OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA COMPROVADA. ART. 23, INCISO V DO DECRETO-LEI 1455/76. FRAUDE E SIMULAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DA FISCALIZAÇÃO.

A interposição fraudulenta na operação de comércio exterior perfaz-se quando houver a ocultação do sujeito passivo da operação de importação, mediante fraude ou simulação. As demonstrações feitas pela Fiscalização devem ser amparadas por documentação que atestam a ocorrência da conduta tal qual tipificada em lei, uma vez que detém o ônus probatório da ocorrência de fraude ou simulação, passíveis de configuração de interposição fraudulenta. Não tendo sido carreados aos autos elementos suficientes à demonstração do dolo, a autuação deve ser cancelada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar o auto de infração.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o Conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo Conselheiro Marcos Antonio Borges.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 11-047.216, proferido pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife/PE, que, pelo voto de qualidade, julgou improcedente a impugnação, mantendo o lançamento de ofício, conforme Ementa abaixo:

ASSUNTO: NORMAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 14/07/2010 a 12/11/2010

IMPORTAÇÃO PARA REVENDA A ENCOMENDANTE PREDETERMINADO.
CARACTERIZAÇÃO.

Caracterizada a ocorrência de pactuação da operação de compra e venda de mercadoria a ser importada previamente à sua importação, torna-se obrigatório identificar, no momento do registro da DI, o encomendante predeterminado a quem se destina a mercadoria.

DANO AO ERÁRIO. OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO, DO REAL VENDEDOR, COMPRADOR OU DE RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO.
CARACTERIZAÇÃO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM PECÚNIA.

O dano ao Erário decorrente da ocultação das partes envolvidas na operação comercial que fez vir a mercadoria do exterior é hipótese de infração “de mera conduta”, que se materializa quando o sujeito passivo oculta a intervenção de terceiro, independentemente do prejuízo tributário perpetrado.

O dano ao Erário deve ser punido com a pena de perdimento dos bens ou, na impossibilidade de sua apreensão, mediante a aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por descrever com exatidão os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo abaixo o relatório da decisão recorrida:

Contra a empresa CONSTRUTORA NORBERTO ODEBRECHT SA, ora Impugnante, doravante denominada apenas por ODEBRECHT, já devidamente qualificada nos autos deste processo, foi lavrado Auto de Infração (AI), por AFRFB em exercício na Inspeção da Receita Federal no Rio de Janeiro-RJ, em sede de Procedimento Especial de Fiscalização para averiguar a regularidade na aquisição de

mercadoria importada em nome de outrem, ao final do que restou apurada a infração tipificada como “Dano ao Erário”, haja vista a ocultação da fiscalizada como real encomendante das importações objeto da ação fiscal, com lançamento de um montante de crédito tributário no valor total de R\$ 377.509,50.

O procedimento foi realizado em conformidade às disposições e diretrizes das Instruções Normativas nº 225/2002, 228/2002 e 634/2006, fundando suas alegações na ocultação da fiscalizada como real adquirente das importações objeto do presente procedimento fiscal.

A seguir, destacaremos os principais fatos e elementos indiciários apresentados pela fiscalização como motivação do presente lançamento, instruídos por documentos, informações e pesquisas levantados no curso da ação fiscal, constantes do Relatório de Fiscalização, anexo do presente auto (fls. 09 a 23).

Após apresentar esclarecimentos sobre o desenvolvimento da ação fiscal, bens jurídicos protegidos pelo controle aduaneiro e prejuízos perpetrados pela interposição fraudulenta de pessoas, em síntese, as motivações e fundamentos para o lançamento foram apresentados pela fiscalização conforme se resume a seguir:

1. Restaria demonstrado no presente auto que a autuada teria efetuado operações de comércio exterior atuando como encomendante, utilizando-se dos serviços de interposta pessoa, sem, no entanto, observar os requisitos e condições para o exercício regular desta modalidade de importação, situação da qual restaria ocultada sua posição de real interveniente da operação, fl. 09;

2. As mercadorias objeto do presente lançamento teriam sido adquiridas pela fiscalizada junto à empresa Mattoni Importação, Exportação, Representação, Comércio e Tecnologia em Pavimentação Ltda, CNPJ 09.546.567/0001-32, doravante denominada apenas por Mattoni, a qual as importou por encomenda através da importadora PJP COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA, doravante denominada apenas por PJP, sem atendimento das formalidades previstas na IN 634/2006;

3. Em auditoria anteriormente realizada na empresa Mattoni, teriam sido apuradas diversas irregularidades, como a inexistência de fato da empresa, com posterior baixa de sua inscrição de CNPJ, e o início do processo de importação junto aos seus fornecedores internacionais apenas mediante prévia encomenda de seus adquirentes, inclusive mediante utilização de terceiro para registro das importações, tudo ao arpejo das disposições previstas nas Instruções Normativas SRF nº 225/02 e 634/06, fl. 10;

4. Ressalta a fiscalização ser de fundamental importância compreender que para a perfeita imputação da irregularidade fiscal cometida pela autuada, faz-se necessário analisar e buscar elementos no relatório de fiscalização da empresa Mattoni (anexo ao presente auto, fls. 31 a 125), visto se tratar de ações encadeadas que acabaram infringindo a Legislação Aduaneira, fl. 17;

5. Entre as fls. 18 a 22, a fiscalização apresenta os elementos que a teriam levado a concluir que ao menos parte das mercadorias objeto de 04(quatro) importações destacadas teriam como real encomendante a autuada, ocultada nas informações prestadas ao Fisco;

6. Abaixo, elaboro quadro sintético dos intervenientes envolvidos em cada importação, com destaque da data de recebimento da mercadoria pela Mattoni e repasse à autuada, conforme dados extraídos da peça fiscal;

QUADRO 1

Item	DI	Importador	Modalidade	Adquirente declarado	Real encomendante	Data entrada Mattoni (NF)	Data saída Mattoni (NF)	Penalidade
1	10/1191239-4	PJP Com. 1	Conta própria	PJP C.	Odebrecht	16/07/2010	20/07/2010	Perdimento
2	10/1673742-6	PJP Com.	Conta própria	PJP C.	Xxxxxx	27/09/2010	01/10/2010	Perdimento
3	10/1922366-0	PJP Com.	Conta própria	PJP C.	Odebrecht	08/11/2010	19/11/2010	Perdimento
4	10/2017441-4	PJP Com.	Conta própria	PJP C.	Xxxxxx	16/11/2010	19/11/2010	Perdimento

Fonte: Peça fiscal, fls. 18 a 22.

7. Todas as mercadorias objeto da presente ação fiscal foram adquiridas pela autuada junto à Mattoni, a qual era representante exclusiva junto ao exportador e que reconheceu, diante de questionamento da fiscalização sobre a celebração de contratos prévios de fornecimento de mercadoria junto a seus clientes, que, à exceção daqueles com histórico de problemas comerciais, embora não houvesse contrato escrito, já havia entre as partes promessa comercial de aquisição dos produtos³, reconhecendo ainda a mesma não possuir estoque para armazenamento de mercadoria, uma vez ser prática da empresa a remessa direta da mercadoria importada ao cliente final;

8. O quadro indiciário que se forma, diante da ausência de depósito da Mattoni e o reconhecimento desta da existência de promessa comercial de aquisição dos produtos, acrescido do fato de inexistência da mesma, “aponta para o tipo de operação ‘casada’ sempre contando com a empresa ODEBRECHT como destinatária da mercadoria”, indicando tal perfil “a encomenda da mercadoria antes mesmo das operações de importação efetuadas”, em descumprimento aos requisitos elencados nas IN SRF nº 225/2002 e 634/2006, “caracterizando, então, a situação de ocultação do sujeito passivo responsável pela operação, mediante a interposição fraudulenta de terceiros”, fls. 19 e 20;

De outra parte, contraditando o procedimento em causa, as contrarrazões apresentadas pela impugnante podem ser sinteticamente descritas como seguem (fls. 219 a 378).

A) A impugnante, uma das maiores empresas de engenharia do planeta, no exercício de sua atividade empresarial, adquire material de construção, com tomada de preços entre diversos fornecedores, dentre eles a Mattoni, a qual representava apenas um dentre seus mais de 100 (cem) fornecedores no mercado interno, fl. 221;

B) As aquisições efetuadas junto à Mattoni foram pagas 30 (trinta) dias após recebimento das mercadorias, desconhecendo a autuada a forma de aquisição destas mercadorias pela Mattoni, fl. 221;

C) A fiscalização não provou os fatos em que se funda a autuação. Ao contrário, efetuou o lançamento baseado exclusivamente em presunções (não previstas em lei), suposições e ilações, ao arrepio dos princípios da legalidade e da verdade material, que norteiam o processo administrativo fiscal, procedimento que vem sendo reiteradamente rechaçado pelo CARF, conforme jurisprudência que destaca, fazendo-se necessário ter a autoridade fiscal comprovado, de forma cabal, que as importações foram realizadas por conta da recorrente, com recursos dela oriundos, fls. 225 a 229;

D) Inexiste nos autos qualquer prova, nem mesmo indiciária, que suporte a conclusão de que se tratava de importações realizadas por conta e ordem ou por encomenda da impugnante, de modo que sua não-indicação nas respectivas declarações de importação pudesse representar sua ocultação, fl. 230;

E) Em nenhum momento, a impugnante celebrou qualquer contrato de importação junto à Mattoni, restringindo-se a operação contratada a aquisição de mercadoria no mercado interno, fl. 231;

F) Inexiste comprovado nos autos qualquer menção a encomenda pré-determinada por parte da autuada na aquisição das mercadorias objeto do presente lançamento, por assim se tratarem de operação interna de compra e venda, fl. 233;

G) Se a Mattoni não possuía as mercadorias disponíveis para venda em seu depósito, se tinha que importá-las, ou ainda se utilizava de outras empresas importadoras para tanto, tais circunstâncias não diziam à época, tampouco dizem agora respeito à impugnante e muito menos deveria afetar sua relação de compra e venda da mercadoria, considerando que o seu papel nesse contexto é o de simples adquirente de boa-fé, fls. 222 a 223;

H) Eventual proximidade entre a data do desembaraço da importação e consequente emissão de nota fiscal de entrada e saída na empresa Mattoni não conduz necessariamente à conclusão de que as mercadorias importadas estavam preordenadas a serem vendidas à impugnante, em uma importação por ordem ou encomenda da impugnante, fl. 234;

I) A operação realizada pelas partes limitava-se exclusivamente ao fornecimento de produtos ou mercadorias no mercado interno, sem qualquer ingerência ou conhecimento por parte da impugnante nos procedimentos adotados pela Mattoni em momentos preliminares a celebração do negócio mercantil, conforme jurisprudência administrativa que destaca, fls. 236 e 237;

J) Considerando ter sido apontada a ocorrência de interposição fraudulenta, deveria a fiscalização necessariamente demonstrar e comprovar que a impugnante agiu dolosamente, na medida em que o dolo é elemento essencial à caracterização da fraude, na forma prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/64, conforme jurisprudência administrativa que destaca, fls. 237 a 239;

K) Por fim, requer provimento da impugnação, com vistas à anulação do presente auto de infração, com base nos fundamentos apresentados.

A Contribuinte recebeu a intimação nº 04/2015 (e-fls 417) pela via postal em data de 23/01/2015 (Aviso de recebimento de fls. 421), apresentando o Recurso Voluntário de fls. 428-455 por meio de protocolo eletrônico em data de 23/02/2015 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 509), pelo qual pede a reforma da decisão pelas seguintes razões:

i) Preliminarmente:

- ✓ Ausência de provas e impossibilidade de efetuar o lançamento com base em simples suposições e presunções;

ii) No mérito:

- ✓ Não configuração de operação de importação pela Recorrente, seja por encomenda ou por conta e ordem;
- ✓ Boa fé da Recorrente e ausência de dolo;
- ✓ Aplicação do artigo 112 do Código Tributário Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Conforme relatório e informações de fls. 512, o recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Mérito

2.1. Da origem da Ação Fiscal

Trata-se de auto de infração decorrente de Procedimento Especial de Fiscalização iniciado para averiguar a regularidade na aquisição de mercadorias objetos das Declarações de Importação de nºs 10/119239-4 (14/07/2010), 10/1673742-6 (23/09/2010), 10/1922366-0 (29/10/2010) e 10/20117441-4 (12/11/2010), referentes às importações realizadas pela empresa PJP COMÉRCIO INTERNACIONAL S/A em nome da adquirente MATTONI IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO, REPRESENTAÇÃO, COMÉRCIO E TECNOLOGIA EM PAVIMENTAÇÃO LTDA, ocultando a real adquirente CONSTRUTORA NORBERTO ODEBRECHT BRASIL S/A, ora Recorrente.

Concluiu a Fiscalização pela configuração de ocultação do sujeito passivo responsável pelas operações, mediante a interposição fraudulenta de terceiros, incidindo em dano ao Erário, nos termos do inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, aplicando o § 3º que prevê a multa equivalente a 100% (cem por cento) do valor aduaneiro da mercadoria, resultando na constituição do crédito tributário no valor total de R\$ 377.509,50 (trezentos e setenta e sete mil, quinhentos e nove reais e cinquenta centavos).

Alega a Recorrente que a acusação se pautou tão somente em indícios e suposições sobre a existência de interposição fraudulenta nos processos de importação que nacionalizaram as mercadorias, todavia sem quaisquer elementos de prova sobre os requisitos necessários da infração ensejadora da pena de perdimento.

Alega, ainda, que não havendo prova do evento doloso e, diante do ônus da prova da Fiscalização, resta demonstrada a improcedência da autuação.

O procedimento fiscal teve origem em auditoria realizada na empresa MATTONI IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA (MPF 07154000-2013-00002-9), pela qual foi constatado:

- 1) Inexistência de fato da empresa MATTONI, uma vez que não possui sede, escritórios, depósitos para armazenagem de mercadorias, etc.;
- 2) A empresa MATTONI promovia o início do processo de aquisição de mercadorias junto aos fornecedores internacionais após efetuadas as encomendas dos clientes;

- 3) A empresa MATTONI valeu-se de adiantamento de clientes para aquisição das mercadorias importadas sem, entretanto, observar os requisitos legais das operações de importação por conta e ordem;
- 4) Com o início do procedimento fiscal efetuado pela Fiscalização desta IRF/RJO, para análise dos procedimentos regulados pela IN/SRF 228/2002, a empresa MATTONI voltou a valer-se de terceiros para a importação de mercadorias ignorando, de novo, a legislação que rege o assunto;
- 5) Por fim, a empresa MATTONI tinha por regra o envio das mercadorias importadas diretamente aos adquirentes e/ou encomendantes finais tão logo concluídos os procedimentos de nacionalização, independente da emissão da nota fiscal de saída da mercadoria remetida ou, em alguns casos, do efetivo pagamento das mesmas;
- 6) Foi declarada a baixa, por inexistência de fato, da inscrição do CNPJ da empresa MATTONI.

Em suma, a acusação sobre a Encomendante MATTONI, invocada na RPF 0715400.2010.01148-8 (e-fls. 31-15), versa sobre:

- i) Inexistência de fato, uma vez que:
 - não foi localizada no endereço informado à RFB;
 - Contrato de Locação compreende apenas parte do imóvel, tem como fiadores os sócios da empresa e sem garantias para fiança, bem como estipula valor inferior ao praticado usualmente;
 - As contas de luz e IPTU apresenta como titular o locador do imóvel;
 - Não foram escrituradas contabilmente as despesas com aluguel e energia elétrica;
 - O locador é sócio proprietário da empresa R. J. Asfalto Engenharia Ltda (CNPJ: 02.772.118/0001-11), cujo endereço é o mesmo da empresa Mattoni (locatária);
 - Em Termo de Diligência Fiscal e Constatação verificou-se que no local funciona a empresa R. J. Asfalto Engenharia Ltda (locador).
- ii) Inexistência de capacidade operacional, uma vez que:
 - A empresa Mattoni afirmou que não possui funcionários e espaço físico para armazenamento de mercadorias, sendo as mesmas repassadas diretamente aos clientes finais assim que nacionalizadas.

iii) Inexistência de capacidade operacional, uma vez que:

- Não comprovação do Capital Social Integralizado. No Contrato Social consta que a Sociedade teve capital social integralizado de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) no ato da assinatura em 18 de março de 2008;
- A escrituração contábil da fiscalizada (Livro Diário 1 de 2008), indica integralização em 02 de maio de 2008 no valor de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais);
- A conta corrente da empresa Mattoni foi iniciada somente em 23 de maio de 2008;
- Em 15 de julho de 2008 ocorreu depósito dos sócios Melissa e Celso via TED nos valores de R\$ 10.500,00 e R\$ 1.000,00, com retirada na mesma data no valor de R\$ 21.500,00;
- As 3ª e 5ª Alterações do Contrato Social indicou, respectivamente, aumento do Capital Social em R\$ 30.000,00 (trinta mil reais) e R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), sem comprovação do depósito ou saldo suficiente;

Com relação ao procedimento fiscal realizado sobre o Recorrente Norberto Odebrecht, consta em TVF que a análise sobre elementos do Relatório Fiscal lavrado contra a empresa MATTONI, tendo sido demonstrada a utilização da importadora PJP COMÉRCIO INTERNACIONAL, figurando como encomendante da mercadoria e posteriormente vendendo para a ora Recorrente.

Argumenta, ainda, que foram identificadas 4 (quatro) Declarações de Importação na situação acima.

As importações foram realizadas na modalidade por encomenda, amparada no artigo 3º, parágrafo único da IN 634/2006, que estabelecia requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora em operações procedidas para revenda a encomendante predeterminado, e assim previa há época dos fatos:

Art. 3º O importador por encomenda, ao registrar DI, deverá informar, em campo próprio, o número de inscrição do encomendante no CNPJ.

Parágrafo único. Enquanto não estiver disponível o campo próprio da DI a que se refere o caput, o importador por encomenda deverá utilizar o campo destinado à identificação do adquirente por conta e ordem da ficha "Importador" e indicar no campo "Informações Complementares" que se trata de importação por encomenda.

A Fiscalização argumentou que a natureza da operação deveria ser visível a partir do despacho para possibilitar a análise em conformidade com o artigo 3º da IN/SRF nº 225/02.

Inicialmente, é necessário ponderar sobre a aplicação da legislação aduaneira, no sentido de buscar os objetivos do legislador e conciliar os princípios constitucionais e demais normas do sistema jurídico brasileiro, prevenindo de possíveis generalizações e desvios de finalidade na configuração de interposição fraudulenta de terceiros em operações de importação.

Com tais considerações, para demonstrar as razões que motivaram a conclusão deste voto, primeiro faço breve abordagem sobre as possíveis modalidades de importação, bem como a diferenciação entre interposição fraudulenta comprovada e presumida, de maneira a delimitar a distribuição do ônus probatório a ser aplicada no presente litígio.

2.2. Dos requisitos necessários para configuração de interposição fraudulenta de terceiros em operações de Comércio Exterior

As modalidades de importação sobre as quais foram analisados os fatos são caracterizadas pela legislação aduaneira da seguinte forma:

2.2.1. Modalidades de importação

Com relação à forma de operacionalizar uma importação, destaco que deve o importador se enquadrar necessariamente em uma das seguintes modalidades: **importação direta, importação por conta e ordem de terceiros ou importação por encomenda.**

Em suma, aquele que pretender importar deverá estar previamente habilitado, sujeito ao constante monitoramento sobre o uso modalidade adotada.

A **importação na modalidade direta** é disciplinada pelo Decreto-Lei nº 37/1966 e regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 680/2006, correspondendo ao método convencional de importação.

A **importação na modalidade por conta e ordem de terceiros** é disciplinada pelos artigos 80 e 81 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, com definição jurídica dada pelo artigo 27 da Lei nº 10.637/2002, regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 225/2002 e, atualmente pela Instrução Normativa RFB nº 1.861/2018, com alterações trazidas pela Instrução Normativa RFB nº 1937, de 15 de abril de 2020. Nesta modalidade, o promotor da operação é o adquirente, sendo igualmente obrigatória sua habilitação no Siscomex, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1984, de 27 de outubro de 2020.

A **importação na modalidade por encomenda** é disciplinada e tem sua definição jurídica dada pelo Art. 11 da Lei nº 11.281/2006, regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 634/2006, e atualmente pela IN RFB nº 1.861/2018, com alterações trazidas pela IN RFB nº 1937/2020.

A diferenciação entre as modalidades de importação podem ser assim consignadas:

IMPORTAÇÃO DIRETA	IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM	IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA
✓ Importador é o contribuinte	✓ Importador é o contribuinte ✓ Adquirente é o responsável solidário	✓ Importador é o contribuinte ✓ Encomendante é o responsável solidário
✓ Importador é o adquirente das mercadorias importadas ✓ Não há intervenção de	✓ O importador é um prestador de serviço de importação contratado pelo adquirente	✓ Importador realiza a importação para posterior revenda a encomendante predeterminado

intermediários		
✓ Importador negocia e contrata diretamente com o fornecedor estrangeiro (exportador)	✓ O adquirente negocia e contrata diretamente com o fornecedor estrangeiro (exportador).	✓ Importador negocia e contrata diretamente com o fornecedor estrangeiro (exportador)
✓ Os recursos são do importador, que é o responsável pelo pagamento e todo aporte necessário à importação ✓ Importador assume integralmente os riscos da operação	✓ Recursos do adquirente, enquanto real beneficiário, que é o responsável pelo pagamento e todo aporte necessário à importação	✓ Importador é o responsável pelo pagamento e todo aporte necessário à importação ✓ Atualmente, é permitido o adiantamento de recursos ao importador, pelo encomendante, para pagamento total ou parcial da obrigação (art. 3º, § 3º IN RFB nº 1.861/2018).
✓ Capacidade financeira deve ser comprovada pelo importador	✓ Capacidade financeira deve ser comprovada pelo adquirente	✓ Importador e encomendante devem comprovar capacidade financeira ✓ O importador deve ter recursos próprios para realizar a importação, e o encomendante deve ter recursos próprios para aquisição das mercadorias encomendadas
✓ O importador deve ter habilitação perante o SISCOMEX ✓ Declaração de Importação é registrada em nome do importador	✓ O importador e o adquirente devem ter habilitação perante o SISCOMEX ✓ Prévia vinculação do importador com o contratante/adquirente ✓ Declaração de Importação é registrada em nome do importador, constando as informações sobre o adquirente	✓ O importador e o encomendante devem ter habilitação perante o SISCOMEX ✓ Prévia vinculação do importador com o encomendante ✓ Declaração de Importação é registrada em nome do importador, constando as informações sobre o encomendante
✓ Após o desembaraço aduaneiro, a mercadoria é comercializada diretamente pelo importador no mercado interno	✓ Após o desembaraço aduaneiro, a mercadoria é repassada ao adquirente pelo importador contratado	✓ Após o desembaraço aduaneiro, a mercadoria é vendida/repassada ao encomendante predeterminado

2.2.2. Configuração de interposição fraudulenta nas formas comprovada e presumida.

De modo geral, a interposição de pessoas é prática lícita no ordenamento jurídico, representada pela outorga de poderes através de mandato a terceiro para intermediação em determinado negócio jurídico.

O Código Civil prevê a representação em seus artigos 115 a 120, classificando-a como aquela conferida por lei (ou representação legal) e aquela conferida pelo interessado (ou representação voluntária).

Segundo RIZZARDO (2005, p. 431), representar significa:

“...estar no lugar de alguém, substituir uma pessoa, fazer o papel que lhe incumbia, projetar a sua vontade em uma relação jurídica. Envolve a noção de substituição da manifestação da vontade. Nesta visão, o ato de vontade de alguém que deve figurar na celebração de um negócio é expressada por uma pessoa distinta da que o celebra.”¹

A importação por conta e ordem e a importação por encomenda ocorrem por meio de interposição de pessoas entre o Estado e os reais interessados na realização da importação. Nestes casos, sendo cumpridos os requisitos legais, não há que se falar em ilicitude na interposição.

Por sua vez, a interposição passa a ser fraudulenta quando a representação é articulada de modo a transparecer manifestação de vontade diversa da realidade, resultando na prática de ato fraudulento ou simulado, relacionado à operação com o comércio exterior, o ato fraudulento ou simulado é realizado para burlar o controle aduaneiro.

A expressão “interposição fraudulenta” foi cunhada pela primeira vez em nosso Sistema Jurídico através da Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002.

Solon Sehn (2016, p. 50)² aborda sobre a natureza objetiva da intenção do agente, destacando que a intenção integradora é manifestada pelo importador no momento em que apresenta a declaração de importação e, na hipótese de suspeita de falsidade sobre as informações declaradas, ou seja, caso a declaração seja apresentada com informações que não correspondam à realidade da operação, deve a autoridade aduaneira verificar o *animus* do importador objetivamente, a partir dos atos exteriorizados da vontade.

A fraude é conceituada através do artigo 72 da Lei nº 4.502/64³. Trata-se de ação contrária àquilo que é verdade, cometida dolosamente (delito intencional) no intuito de enganar (burlar o controle aduaneiro) e obter vantagens indevidas em prejuízo de terceiro (Dano ao Erário).

Por sua vez, a simulação é prevista pelo ordenamento jurídico através do artigo 167, Parágrafo 1º, Inciso I do Código Civil⁴.

Ao tratar sobre o tipo infracional, o ilustre Doutrinador e Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes (2018, p. 164), interpreta que a ocultação do sujeito passivo encaixa no conceito de simulação ligado à causa do negócio jurídico, tornando o negócio aparente divergente do negócio real, resultando no vício na causa e consequente violação ao controle aduaneiro.

¹ RIZZARDO, Arnaldo. Parte Geral do Código Civil: Lei nº 10.406, de 10.01.2002. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 431.

² SEHN, Solon. Imposto de Importação. 1ª Edição. São Paulo: Noeses, 2016, págs. 59 e 60.

³ Lei nº 4.502/64: Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

⁴ Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem.

A interposição fraudulenta de terceiros tem a seguinte base legal:

- ✓ Artigo 23, inciso V, e parágrafos 1º e 2º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, com redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/02, regulamentado pelo artigo 675, inciso II e 689, inciso XXII e § 6º, do Decreto nº 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro);
- ✓ Artigos 94, 95, 96, inciso II, 111 e 113 do Decreto-Lei nº 37/66;
- ✓ Artigos 23, 25 e 27 do Decreto-Lei nº 1.455/76, regulamentados pelos artigos 673, 674, 675, inciso II, 686, 687, 701 e 774 do Decreto nº 6.759/09;
- ✓ Instrução Normativa nº 1.169/2011 e Instrução Normativa nº 228/2002, com alterações introduzidas pela Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016, Instrução Normativa RFB nº 1854, de 04 de dezembro de 2018 e Instrução Normativa RFB nº 1986, de 29 de outubro de 2020.

Assim dispõe do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976:

Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

Há de ser reconhecido que a tipologia infracional “interposição fraudulenta” exige da Autoridade Fiscal a fidelidade ao objetivo traçado pelo legislador, evitando a massificação da criminalização e correlata subsunção do fato concreto à norma.

A infração considerada dano ao Erário, com aplicação da pena de perdimento em razão de **interposição fraudulenta de terceiros na modalidade comprovada**, é configurada mediante a **comprovação da ocorrência de fraude ou simulação** para ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou responsável pelas operações de importação. Neste caso, incide a previsão do artigo 23, **inciso V** e §1º e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, acima reproduzido.

Por sua vez, a **interposição fraudulenta de terceiros na modalidade presumida**, é configurada mediante a constatação de um conjunto de indícios, mediante verossímil e relativa presunção que levam à conclusão de sua ocorrência, em especial pela **não comprovação da origem, disponibilidade e a efetiva entrega dos recursos empregados nas operações com o Comércio Exterior**. Neste caso, aplica-se a inversão do ônus da prova (ou distribuição dinâmica do ônus da prova), homenageada pelo Código de Processo Civil de 2015, passando o encargo probatório ao sujeito passivo, o qual detém a possibilidade de provar o fato extintivo, modificativo e impeditivo da acusação, consoante a previsão do artigo 373, inciso II do CPC/2015⁵. A autuação por interposição fraudulenta na modalidade presumida decorre da incidência do artigo 23, **inciso V e §2º**, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 acima.

Em síntese, temos a seguinte diferenciação sobre a interposição fraudulenta em operação de Comércio Exterior nas formas comprovada ou presumida:

	INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA COMPROVADA	INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA
CONFIGURAÇÃO	✓ Ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, com a identificação do real interveniente	✓ Não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados em operações do comércio exterior
FUNDAMENTO LEGAL	✓ Art. 23, <u>inciso V</u> do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002	✓ Art. 23, <u>inciso V, § 2º</u> do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002
PENALIDADES	1) <u>Perdimento da mercadoria ou multa substitutiva</u> de 100% do valor aduaneiro da mercadoria (art. 23, <u>V, §§ 1º e 3º</u> do Decreto-Lei 1.455/76); 2) <u>Multa por cessão de nome</u> (10% do valor da operação acobertada), aplicada sobre o importador ostensivo (art. 33 da Lei nº 11.488/2007)	1) <u>Perdimento da mercadoria ou multa substitutiva</u> de 100% do valor aduaneiro da mercadoria (art. 23, <u>V, § 2º</u> do Decreto-Lei 1.455/76); 2) <u>Proposição de inapetência da inscrição do CNPJ</u> da pessoa jurídica (art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430/96, e art. 41, <i>caput</i> e parágrafo único, da IN RFB nº 1470/2014, vigente na época dos fatos em análise)

Dada a conceituação e identificação das formas possíveis de interposição fraudulenta, convém analisar os elementos probantes trazidos pela Fiscalização no litígio em análise:

2.3. Interposição fraudulenta apontada pela Fiscalização no presente caso

Como já mencionado neste voto, a capitulação invocada na autuação versa sobre o artigo 23, inciso V, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76, com redação dada pelo art. 59 da lei nº 10.637/02 c/c art. 81, inciso III da Lei nº 10.833/2003.

Como acima demonstrado, reitero que a interposição fraudulenta na modalidade presumida pressupõe a não comprovação da origem dos recursos empregados nas operações de

⁵ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

comércio exterior, conforme previsão do § 2º do artigo 23 do mesmo Diploma Legal, o que não serviu de fundamentação legal no presente caso.

E tanto versa o presente caso sobre acusação de interposição fraudulenta na modalidade comprovada, que a Fiscalização lavrou contra a empresa MATTONI auto de infração para lançamento da multa de 10% (dez por cento) do valor aduaneiro das mercadorias, objeto do **PAF nº 11762.720007/2011-15**, referente à acusação de cessão de nome, nos termos previstos pelo artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, que assim dispõe:

Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Como já tratado neste voto, se foi identificada a origem dos recursos empregados nas operações e apontado o importador oculto (real interveniente), sendo aplicada ao importador ostensivo a multa por cessão de nome, **deveria a Fiscalização ter comprovado a conduta praticada mediante fraude ou simulação, passível de macular a causa do negócio jurídico.** Vale destacar que dolo não se presume e deve ser efetivamente comprovado por quem acusa, sob pena de tornar inócua a prerrogativa constitucional de presunção de inocência.

Pelo Princípio da Tipicidade, ao vincular a obrigação natural do fato com a previsão genérica de uma norma abstrata, devem os agentes da Administração Pública indicar, de forma pormenorizada, os elementos do tipo normativo que se coadunam com fato que se pretenda lançar, bem como as particularidades jurídicas que tornam ilícita determinada conduta.

Com isso, a partir desta diferenciação entre interposição fraudulenta na modalidade presumida e comprovada deve ser analisado o caso em concreto, uma vez que restará estabelecido o limite exato para compreensão sobre o comando legal incidente sobre o litígio, de forma a permitir que um conjunto indiciário possa lastrear uma acusação e a distribuição do ônus da prova.

Esclareço que não se contesta o interesse final do controle aduaneiro em preservar o interesse público, combatendo crimes contra a Administração Pública, contra o Sistema Tributário Nacional e contra o Sistema Financeiro Nacional, de forma que a punição prevê o ato preparatório (meio de execução), ainda que aqueles ilícitos de maior gravidade não cheguem a ser consumados.

Entretanto, a genuína finalidade fiscalizatória dada a este controle, somente é alcançada através de uma correta análise e valoração de provas indiciárias passíveis de subsidiar a motivação de um lançamento de ofício.

Pois bem, trazendo a diferenciação entre a aplicação da pena de perdimento em razão de **interposição fraudulenta de terceiros na modalidade comprovada** (art. 23, **inciso V** e §1º e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976) e **interposição fraudulenta de terceiros na modalidade presumida** (art. 23, **inciso V e §2º**, do Decreto-Lei nº 1.455/1976), é possível

delimitar que o litígio em análise versa sobre a modalidade comprovada, em que deve haver a conduta dolosa de ocultar o real adquirente de mercadorias importadas.

A Fiscalização acusa que a empresa MATTONI, na condição de encomendante, através da empresa PJP COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA realizou 4 (quatro) operações de importação, como informado nas respectivas Declarações de Importação, cujas mercadorias foram posteriormente revendidas à ODEBRECHT, ora Autuada/Recorrente.

Passo à análise individualizada de cada operação considerada fraudulenta pela Fiscalização, bem como os elementos de prova tidos como indiciários para embasar a autuação:

1) DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO 10/119239-4 (e-fls. 190-192):

Registro: 14/07/2010

Desembaraço Aduaneiro: 15/07/2010 **(e-fls. 193)**

Importadora: PJP Comércio Internacional S/A

Encomendante: Mattoni Imp. Exp. Repres. Com. Ltda

Mercadoria: ROLOS DE FIBRAS DE BIOCOMPONENTES CIDEX (NCM 5503.19.10) – 280 ROLOS DE 100M X 2,05M E 20 ROLOS COM DIFERENTES TAMANHOS - 50.013,35 M2

Valor: US 122.614,86 (R\$ 1,7644)

Valor Aduaneiro: R\$ 216.341,50

Custo Final: R\$ 289.035,99 (Norma de Execução COANA nº 02, de 23/06/2005)

Peso Bruto: 19.500,000 Kg

Peso Líquido: 18.600,000 Kg

Regime de Tributação: Recolhimento Integral

➤ Notas Fiscal de Saída PJP p/ Mattoni: 225 (e-fls. 194)

Mercadoria: ROLOS DE FIBRAS DE BIOCOMPONENTES CIDEX (NCM 5503.19.10) – 280 ROLOS DE 100M X 2,05M E 20 ROLOS COM DIFERENTES TAMANHOS - 50.013,35 M2

Data de Emissão: 16/07/2010

CFOP: 6949

Valor: R\$ 350.763,63 (21,35% do valor de custo da mercadoria)

➤ **Notas Fiscal de Saída Mattoni p/ Odebrechi: 009 (e-fls. 196)**

CFOP: 5102 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro)

CST: 200 (Mercadoria estrangeira adquirida no mercado interno)

Mercadoria: GRELHA BIOCOMPONENTE CIDEX 50 KN ANTI-REFLEXÃO DE TRINCA PARA PAVIMENTO ASFÁLTICO (NCM 5503.19.10) – 25.215,000 M

CFOP: 5102

Valor: R\$ 416.047,50

Ordem de Compra: 21/07/2010 (e-fls. 133)

Data de Emissão: 20/07/2010 (4 dias após o desembaraço)

Pagamento Odebrecht: R\$ 416.047,50, em 19/08/2010

Comprovação: Banco HSBC Bank Brasil SA – Fls. 132 (**Extrato de fls. 138**)

➤ **Provas indicadas pela Fiscalização (RPF 0715400.2010.01148-8):**

- ✓ Antes da nacionalização através da Declaração de Importação em referência, já havia ocorrido a nacionalização de 24.395 m2 de Rolos de Fibra de Biocomponentes e 119 Rolos de CIDEX 50S1 através da DI 10/1078674-3, registrada em 28/06/2010 pela empresa importadora PJP, **sendo que tal operação não vislumbrou como importação por encomenda, uma vez que a mercadoria foi revendida para a MATTONI em 01/07/2010 (NF 211).** Todavia, a empresa MATTONI já possuía elevado saldo de mercadoria denominada CIDEX, o que somente aumentou com a nacionalização da DI 10/1078674-3;
- ✓ A MATTONI é representante no Brasil da empresa francesa 6D Solutions, que consta no campo “Exportador/Fabricante/Produtor” da Declaração de Importação;
- ✓ Quando questionado como foi negociada a compra pela empresa Mattoni das mercadorias denominadas CIDEX 50 S1 junto a empresa PJP, foi esclarecido pelo sócio proprietário que efetuou a negociação internacional junto ao fornecedor estrangeiro da mercadoria (empresa 6D Solutions), sendo que a PJP realizou a importação em nome da Mattoni, com repasse do valor da mercadoria após o desembaraço aduaneiro;
- ✓ Não consta na conta corrente da empresa Mattoni a transferência de numerário;

- ✓ Juntamente com a NF de saída da PJP à Mattoni foi entregue à Fiscalização cópia de correspondência eletrônica remetida pelo sócio-administrador da Mattoni, indicando que a mercadoria deveria ser entregue diretamente em endereço diverso da empresa, sem entrega da Nota Fiscal ao recebedor;
- ✓ Não são estabelecidos Contratos de Fornecimento de Mercadorias entre a Mattoni e seus clientes diversos, mas apenas para aqueles que possuíam histórico de problemas comerciais no mercado;
- ✓ A Mattoni não tem depósito para estoque de mercadorias, sendo prática a remessa direta da mercadoria importada ao cliente final;
- ✓ Após a **Notas Fiscal nº 009**, de Saída Mattoni p/ **ODEBRECHI**, em 02/08/2010, foi expedida a **Nota Fiscal nº 10** para **CONSTRUTORA OAS LTDA** (CNPJ 14.310.577/0004-57), referente à 25.215 m2 de Grelha Biocomponente CIDEX 50 KN;
- ✓ As descrições e valores das mercadorias são idênticas;
- ✓ A análise do fluxo das mercadorias comercializadas pela Mattoni indica vendas casadas entre as empresas OAS e ODEBRECHT, configurando a encomenda da mercadoria comercializada antes mesmo das operações de importação efetuadas;
- ✓ Está caracterizado que as empresas PJP e Mattoni adquiriram as mercadorias no exterior para revenda a encomendantes predeterminados (OAS e ODEBRECHT), as quais são as reais encomendantes de tais mercadorias importadas, sem cumprimento dos requisitos elencados na IN/SRF nº 634/2006, resultando na ocultação do sujeito passivo responsável pela operação, mediante interposição fraudulenta de terceiros.

2) DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO 10/1673742-6 (e-fls. 197-199):

Registro: 23/09/2010

Desembaraço Aduaneiro: 23/09/2010 (**e-fls. 200**)

Importadora: PJP Comércio Internacional S/A

Encomendante: Mattoni Imp. Exp. Repres. Com. Ltda

Mercadoria: MISTURA E DERIVADOS DE ACRILAMIDA E AMIDAS – 20.000 Kg

Valor: US 77.782,83 (R\$ 1,7255)

Valor Aduaneiro: R\$ 134.214,00

Custo Final: R\$ 181.475,91 (Norma de Execução COANA nº 02, de 23/06/2005)

Peso Bruto: 20.600,000 Kg

Peso Líquido: 20.000,000 Kg

Regime de Tributação: Recolhimento Integral

➤ **Notas Fiscal de Saída PJP p/ Mattoni: 268 (e-fls. 201)**

Mercadoria: MISTURA E DERIVADOS DE ACRILAMIDA E AMIDAS – 2000 Kg

CFOP: 6102

Valor: R\$ 207.406,00 (54,53% do valor de custo da mercadoria – NF 285+NF 285)

Data de Emissão: 27/09/2010

➤ **Notas Fiscal de Saída PJP p/ Mattoni: 285 (Complementar da NF 268) - (e-fls. 202)**

Mercadoria: MISTURA E DERIVADOS DE ACRILAMIDA E AMIDAS – 2000 Kg

CFOP: 6102

Valor: R\$ 73.037,69

Data de Emissão: 08/11/2010

➤ **Notas Fiscal de Saída Mattoni p/ Odebrechi: 017 (e-fls. 203)**

CFOP: 5102 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro)

Mercadoria: ADITIVO DE MISTURA MORNA A BASE DE AMIDAS E AMINAS PARA LIGANTE ASFÁLTICO – CCBIT 113 AD

Quantidade: 8.000 KG

Valor: R\$ 144.000,00

Ordem de Compra: 30/09/2010 (e-fls. 146)

Data de Emissão: 01/10/2010 (4 dias após o desembaraço)

Pagamento Odebrecht: R\$ 144.000,00, em 27/10/2010 (e-fls. 145)

Comprovação: Banco HSBC Bank Brasil SA – Fls. 145 (**Extrato de fls. 155**)

➤ **Provas indicadas pela Fiscalização (RPF 0715400.2010.01148-8):**

- ✓ A Mattoni é representante da empresa panamenha E&A Equipament and Additives Corp., que consta como exportador;
- ✓ A Mattoni declarou que efetuou a negociação com o exportador;
- ✓ A PJP efetuou a importação em nome da Mattoni e o repasse de recursos à empresa PJP ocorreu após o desembaraço;
- ✓ Não consta na conta corrente da empresa Mattoni a transferência de numerário;
- ✓ Após a **Nota Fiscal nº 0017**, de Saída Mattoni p/ **ODEBRECHI**, em 01/10/2010, foi expedida a **Nota Fiscal nº 0018** para **CONSTRUTORA OAS LTDA** (CNPJ 14.310.577/0004-57), referente à 8.000 Kg de Aditivo de Mistura Morna a base de Amidas e Aminas para ligante asfáltico CCBIt113ad. As descrições e valores das mercadorias são idênticas;
- ✓ A análise do fluxo das mercadorias comercializadas pela Mattoni indica vendas casadas a partir de julho de 2010 entre as empresas OAS e ODEBRECHT, indicando a encomenda da mercadoria comercializada antes mesmo das operações de importação efetuadas;
- ✓ Está caracterizado que as empresas PJP e Mattoni adquiriram as mercadorias no exterior para revenda a encomendantes predeterminados (OAS e ODEBRECHT), as quais são as reais encomendantes de tais mercadorias importadas, sem cumprimento dos requisitos elencados na IN/SRF nº 634/2006, resultando na ocultação do sujeito passivo responsável pela operação, mediante interposição fraudulenta de terceiros.

3) DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO 10/1922366-0 (e-fls. 204-206):

Registro: 29/10/2010

Desembaraço Aduaneiro: 29/10/2010 (**e-fls. 859**)

Importadora: PJP Comércio Internacional S/A

Encomendante: Mattoni Imp. Exp. Repres. Com. Ltda

Mercadoria: MISTURA E DERIVADOS DE ACRILAMIDA E AMIDAS (NCM: 2924.19.39) – 25.000 Kg

Valor: USD 104.351,59 (R\$ 1,7077)

Valor Aduaneiro: R\$ 178.201,22

Custo Final: R\$ 240.952,43 (Norma de Execução COANA nº 02, de 23/06/2005)

Peso Bruto: 20.600,000 Kg

Peso Líquido: 25.000,000 Kg

Regime de Tributação: Recolhimento Integral

➤ **Notas Fiscal de Saída PJP p/ Mattoni: 284 (e-fls. 208)**

CFOP: 6102

Mercadoria: MISTURA E DERIVADOS DE ACRILAMIDA E AMIDAS
(NCM: 2924.19.39) – 25000 Kg

Quantidade: 25.000 KG

Valor: R\$ 290.096,05 (20,39% do valor de custo da mercadoria)

Data de Emissão: 08/11/2010

➤ **Notas Fiscal de Saída Mattoni p/ Odebrechi: 023 (e-fls. 209)**

CFOP: 5102 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro)

Mercadoria: ADITIVO DE MISTURA MORNA A BASE DE AMIDAS E
AMINAS PARA LIGANTE ASFÁLTICO – CCBIT 113 AD (NCM:
2924.19.39)

Quantidade: 15.000 KG

Valor: R\$ 270.000,00

Ordem de Compra: 14/12/2010 (**e-fls. 159**)

Data de Emissão: 19/11/2010

Pagamento Odebrecht: R\$ 270.000,00, em 20/12/2010 (**e-fls. 158**)

Comprovação: Banco HSBC Bank Brasil SA – Fls. 158 (**Extrato de fls. 167**)

➤ **Provas indicadas pela Fiscalização (RPF 0715400.2010.01148-8):**

- ✓ A Mattoni é representante da empresa panamenha E&A Equipment and Additives Corp., que consta como exportador;
- ✓ A Mattoni declarou que efetuou a negociação com o exportador;

- ✓ A PJP efetuou a importação em nome da Mattoni e o repasse de recursos à empresa PJP ocorreu após o desembaraço;
- ✓ Não consta na conta corrente da empresa Mattoni a transferência de numerário;
- ✓ Antes da **Nota Fiscal nº 0023**, de Saída Mattoni p/ **ODEBRECHI**, em 01/10/2010, foi expedida a **Nota Fiscal nº 0021** para **CONSTRUTORA OAS LTDA** (CNPJ 14.310.577/0004-57), referente à 15.000 Kg de Aditivo de Mistura Morna a Base de Amidas e Aminas para ligante asfáltico – CCBIT 113 AD (NCM: 2924.19.39). As descrições e valores das mercadorias são idênticas;
- ✓ A análise do fluxo das mercadorias comercializadas pela Mattoni indica vendas casadas a partir de julho de 2010 entre as empresas OAS e ODEBRECHT, indicando a encomenda da mercadoria comercializada antes mesmo das operações de importação efetuadas;
- ✓ Está caracterizado que as empresas PJP e Mattoni adquiriram as mercadorias no exterior para revenda a encomendantes predeterminados (OAS e ODEBRECHT), as quais são as reais encomendantes de tais mercadorias importadas, sem cumprimento dos requisitos elencados na IN/SRF nº 634/2006, resultando na ocultação do sujeito passivo responsável pela operação, mediante interposição fraudulenta de terceiros.

4) DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO 10/20117441-4 (e-fls. 210 -212):

Registro: 12/11/2010

Desembaraço Aduaneiro: 12/11/2010 **(e-fls. 213)**

Importadora: PJP Comércio Internacional S/A

Encomendante: Mattoni Imp. Exp. Repres. Com. Ltda

Mercadoria: FIBRAS DE BIOCOMPONENTES DE DIFERENTES PONTOS DE FUSÃO. CIDEX 50S1 (NCM: 5503.19.10) – 58.962,1 M2

Valor: USD 132.549,94 (R\$ 1,7255)

Valor Aduaneiro: R\$ 226.262,50

Custo Final: R\$ 305.938,23

Peso Bruto: 19.200,000 Kg

Peso Líquido: 18.600,000 Kg

Regime de Tributação: Recolhimento Integral**➤ Notas Fiscal de Saída PJP p/ Mattoni: 289 (e-fls. 214)**

CFOP: 6102

Mercadoria: FIBRAS DE BIOCOMPONENTES DE DIFERENTES PONTOS DE FUSÃO. CIDEX 50S1 (NCM: 5503.19.10) – 58.962,1 M2

Valor: R\$ 413.324,32 (35,1% do valor de custo da mercadoria)

Data de Emissão: 16/11/2010

➤ Notas Fiscal de Saída Mattoni p/ Odebrechi: 022 (e-fls. 215)

CFOP: 5102 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro)

CST: 200 (Mercadoria estrangeira adquirida no mercado interno)

Mercadoria: GRELHA DE BIOCOMPONENTE CIDEX 50 KN ANTI-REFLEXÃO DE TRINCA PARA PAVIMENTO ASFÁLTICO (NCM: 5503.19.10) – 30.000,000 M

Valor: R\$ 495.000,000

Ordem de Compra: 14/12/2010 (**e-fls. 174**)

Data de Emissão: 19/11/2010

Pagamento Odebrecht: R\$ 495.000,000, em 17/01/2011 (**e-fls. 173**)Comprovação: Banco HSBC Bank Brasil SA – Fls. 173 (**Extrato de fls. 181**)**➤ Provas indicadas pela Fiscalização:**

- ✓ A Mattoni é representante da empresa francesa 6D Solutions, que consta como exportador;
- ✓ A Mattoni declarou que efetuou a negociação com o exportador;
- ✓ A PJP efetuou a importação em nome da Mattoni e o repasse de recursos à empresa PJP ocorreu após o desembaraço;
- ✓ A análise do extrato de conta corrente da empresa Mattoni (Anexo III) indica que a transferência de numerários declarada ocorreu em 24/11/2010;
- ✓ Antes da Notas Fiscal nº 0022, de Saída Mattoni p/ Odebrechi, em 18/11/2010, foi expedida a Nota Fiscal nº 0020 para CONSTRUTORA OAS LTDA (CNPJ 14.310.577/0004-57), referente à 30.000 Kg de

Grelha de Biocomponente CIDEX 50 KN.. As descrições e valores das mercadorias são idênticas;

- ✓ A análise do fluxo das mercadorias comercializadas pela Mattoni indica vendas casadas a partir de julho de 2010 entre as empresas OAS e ODEBRECHT, indicando a encomenda da mercadoria comercializada antes mesmo das operações de importação efetuadas;
- ✓ Está caracterizado que as empresas PJP e Mattoni adquiriram as mercadorias no exterior para revenda a encomendantes predeterminados (OAS e ODEBRECHT), as quais são as reais encomendantes de tais mercadorias importadas, sem cumprimento dos requisitos elencados na IN/SRF nº 634/2006, resultando na ocultação do sujeito passivo responsável pela operação, mediante interposição fraudulenta de terceiros.

Em síntese, da análise das informações acima colacionadas, é possível identificar que as importações e vendas no mercado interno ocorreram da seguinte forma:

DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO	DATA DO REGISTRO	DATA DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO	DATA DA NF DE VENDA PJP- MATTONI	DATA DO PEDIDO DE COMPRA PELA ODEBRECHT	DATA DA NF DE VENDA MATTONI- ODEBRECHT
			VALOR (R\$)		VALOR (R\$)
			AGREGAÇÃO BRUTA		DATA DO PGTO
DI 10/119239-4	14/07/2010	15/07/2010	NF 225	21/07/2010	NF 9
			16/07/2010		20/07/2010
			350.763,63		416.047,50
			21,35%		19/08/2010
DI 10/1673742-6	23/09/2010	23/09/2010	NF 268: 27/09/2010	30/09/2010	NF 17
			NF 285: 08/11/2010		01/10/2010
			NF 268: 207.406,00		144.000,00
			NF 285: 73.037,69		27/10/2010
DI 10/1922366-0	29/10/2010	29/10/2010	54,53%	14/12/2010	NF 23
			NF 284 08/11/2010		19/11/2010

			290.096,05		270.000,00
			20,39%		20/12/2010
DI 10/20117441-4	12/11/2010	12/11/2010	NF 289	14/12/2010	NF 22
			16/11/2010		19/11/2010
			413.324,32		495.000,000
			35,1%		17/01/2011

Da análise do processo é possível identificar:

- ✓ Os valores agregados às mercadorias pela Importadora e vendida para a Encomendante têm variação percentual compatível com outras operações fiscalizadas, possibilitando concluir por motivação econômica plausível de justificar as operações realizadas entre a ora Recorrente e a empresa MATTONI, considerando as proporções deste ramo de atividade;
- ✓ Apesar de a Fiscalização mencionar em Relatório Fiscal, não há comprovação de que a MATTONI não suportou os custos das mercadorias encomendadas à PJE, tampouco informações sobre o fechamentos dos contratos de câmbio e pagamentos pelo importadora;
- ✓ Os pagamentos efetuados pela Recorrente à empresa MATTONI foram realizados sempre após a nacionalização das respectivas mercadorias, não havendo comprovação de que as importações foram sustentadas pela Recorrente;
- ✓ Não qualquer indício de troca de recursos entre a Recorrente, MATTONI ou PJP, passível de demonstrar ato fraudulento, consciente ou doloso;
- ✓ A empresa PJP Comércio Internacional S/A, com relação às operações em análise, atuou como importador, indicando a MATTONI como encomendante das mercadorias nas respectivas Declarações de Importação. OU SEJA, houve a prévia vinculação do importador com o encomendante;
- ✓ Somente após a nacionalização e revenda à MATTONI, tais mercadorias foram revendidas à Recorrente;
- ✓ A participação da Recorrente nas operações comerciais em análise representam compra e venda realizadas no mercado interno, sem vinculação com àquelas originadas das importações sob análise.

Outrossim, chama a atenção os seguintes fatos constatados da análise dos autos:

- ✓ A Inscrição Estadual nº 78.542.756⁶ foi concedida em data de 15/07/2008 e desativada de ofício apenas em 18/01/2016, ou seja, por ocasião das operações autuadas (2010), a empresa estava ativa perante os Órgãos Oficiais;
- ✓ Consta nas Notas Fiscais de Saídas o CFOP 5102 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro), bem como o CST 200 (mercadoria estrangeira adquirida no mercado interno), corroborando com os argumentos da defesa;
- ✓ O Relatório de Fiscalização anexado às fls. 31 a 125, com relação ao procedimento especial realizado sobre a MATTONI, demonstra que várias importações foram realizadas por aquela empresa na modalidade de encomenda, a exemplo das Declarações de Importação de nºs 08/1166129-0, 08/1207206-0, 08/1506047-0 e 08/1666511-1, dentre outras operações com mercadorias adquiridas de outros fornecedores estrangeiros, posteriormente vendidas a outros clientes no mercado interno, sendo apenas 4 (quatro) operações realizadas com as chamadas “vendas casadas” no período de 01/08/2008 a 17/11/2010 à OBEBRECH;
- ✓ Ao abordar sobre a Declaração de Importação nº 10/1191239-4 (e-fls. 83), o Auditor Fiscal admitiu que, a princípio, a MATTONI havia adquirido da empresa PJP 119 Rolos de CIDEX 50S1, através da Declaração de Importação nº 10/1078674-3, registrada em 28/06/2010, sobre a qual não vislumbrou a Fiscalização como operação destinada a encomendante pré-determinado, uma vez que “a foi mercadoria encaminhada à empresa Mattoni em 01/07/2010, conforme Nota Fiscal nº 211, sendo a única saída registrada em 14/07/2010”, o que ocorreu em quantidade inferior à nacionalizada. Ou seja, a MATTONI já possuía um saldo de mercadoria denominada CIDEX e revendia no mercado interno, o que demonstra não se tratar de mero “repasso”, passível de configurar interposição fraudulenta sobre tais operações;
- ✓ As importações originadas das empresas estrangeiras 6D Solutions e E&A Equipment and Additives Corp igualmente foram vendidas à outras adquirentes, e não apenas na forma da alegada “venda casada” para a ora Recorrente.

Destaco, ainda, que da análise do Termo de Diligência Fiscal e Constatação de e-fls. 113, observo que os depoimentos tomados pela Fiscalização Aduaneira em nada alteram as informações consignadas nos documentos acima indicados, sendo que as informações prestadas pelo sócio administrador Celso Reinaldo Ramos Junior (e-fls. 116), não indicam que as vendas realizadas para a ora Recorrente tenham ocorrido mediante fraude ou simulação sobre as

⁶ <http://www4.fazenda.rj.gov.br/sincad-web/index.jsf>

mercadorias importadas através das Declarações de Importação objeto deste litígio. E, como destacado pela defesa, os elementos trazidos pela Fiscalização através do RPF 0715400.2010.01148-8 não reflete sobre as operações comerciais realizadas entre a Encomendante e a Recorrente no mercado interno.

Diante de tais constatações, não há elemento consistente passível de configurar simulação e/ou conduta fraudulenta sobre as importações objeto da autuação ora contestada.

Por fim, para atestar a análise acima demonstrada sobre o presente litígio, cabe salientar que as Declarações de Importação objeto deste litígio foram igualmente analisadas no **PAF nº 11762.720007/2011-15**, julgado em data de 11 de dezembro de 2014 através do v. **Acórdão nº 3101-001.789**, de relatoria do ilustre Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, proferido com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 29/07/2009, 19/08/2009

DANO AO ERÁRIO. UTILIZAÇÃO DE RECURSOS DE TERCEIROS. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. MULTA DE VALOR EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO.

A importação de mercadorias com a utilização de recursos de terceiros presume-se por conta e ordem deste. O registro da Declaração de Importação sem a efetiva identificação do responsável pela operação viola o controle aduaneiro e caracteriza-se como dano ao Erário, sujeitando à aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas consumidos ou não localizadas.

DANO AO ERÁRIO. OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INFRAÇÃO DE MERA CONDUTA. CARACTERIZAÇÃO.

O dano ao Erário decorrente da ocultação das partes envolvidas na operação comercial que fez vir a mercadoria do exterior é hipótese de infração “de mera conduta”, que se materializa quando o sujeito passivo oculta a intervenção de terceiro, independentemente do prejuízo tributário perpetrado.

MULTA POR CESSÃO DE NOME NA IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO NÃO COMPROVADA. NÃO CONFIGURAÇÃO DA INFRAÇÃO.

Em caso de inexistência nos autos de comprovação da encomenda prévia, de participação na operação comercial que resultou na importação, ou do pagamento prévio, ainda que parcial, não resta configurada a ocultação de terceiros na operação de importação e o tipo infracional previsto no art. 33 da Lei 11.488/2006.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Conforme exposto no r. voto condutor da decisão, aquela autuação tinha por objeto a infração “cessão de nome” (art. 33 da Lei nº 11.488/2007) sobre as operações de importação objetos das DI's 08/12072060, 08/1506047-0, 08/1666511-1, 09/1743605-3, 10/0131490-7, 10/0514636-7, **10/1191239-4**, **10/1673742-6**, **10/1922366-0**, 10/1996811-9 e **10/2017441-4**.

Todavia, a DRJ manteve o lançamento para esta infração apenas para as DI's 08/1666511-1, 09/1743605-3 e 10/0514636-7.

No julgamento em referência foi proferido o seguinte resultado:

ACORDAM os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir o lançamento da multa de 10% por cessão de nome previsto no artigo 33 da Lei nº 11.488/2006, para as operações objeto das DI's 08/16665111, 09/17436053 e 10/05146367; e para excluir o lançamento da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria importada previsto no Art. 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76, para as operações objeto da DI 10/20467454. Vencidos os conselheiros Valdete Aparecida Marinheiro, Elias Fernandes Eufrazio e e José Mauricio Carvalho Abreu, que davam provimento total.

Portanto, não foi mantida a multa por cessão de nome sobre as DI's de nºs 10/119239-4, 10/1673742-6, 10/1922366-0 e 10/20117441-4, que são objeto do presente litúgio, o que corrobora com a análise e posicionamento desta Relatora sobre as operações autuadas neste processo, cujo lançamento de ofício igualmente deve ser cancelado.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar o auto de infração.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos