



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11762.720038/2017-53
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-010.435 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de abril de 2023
Recorrente MC RIO ASSESSORIA E CONSULTORIA EM PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 10/10/2014 a 21/04/2015

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. ART. 23, V, DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976.

Comprovada a interposição fraudulenta, aplica-se a pena de perdimento, nos termos do art. 23, V, §1º e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976. Na impossibilidade de apreensão da mercadoria, em razão de sua não localização, consumo ou transferência a terceiros, aplica-se a penalidade pecuniária de conversão da pena de perdimento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 10/10/2014 a 21/04/2015

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Rejeita-se a assertiva de nulidade dos atos administrativos quando não for comprovada nenhuma violação ao art. 59 do Decreto nº 70.235/72, bem como não ficar caracterizado o cerceamento do direito de defesa.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Não há necessidade de diligência ou perícia quando os elementos dos autos são suficientes para o julgamento do pleito. O procedimento de diligência/perícia não se afigura como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento aos Recursos Voluntários. Vencidos os Conselheiros Alexandre Freitas Costa, Marina Righi Rodrigues Lara, Mateus Soares de Oliveira (Suplente convocado) e Cynthia Elena de Campos (relatora), que davam provimento aos recursos, para cancelar o auto de infração. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Frederico Schwochow de Miranda.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cynthia Elena Campos - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Carlos Frederico Schwochow de Miranda - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luis Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Mateus Soares de Oliveira (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo conselheiro Mateus Soares de Oliveira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 06-60.683 (e-fls. 349-365), proferido pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR, que por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

A decisão recorrida foi proferida com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 10/10/2014 a 21/04/2015

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA.

A ocultação do real adquirente e a interposição fraudulenta de terceiros, em operação de comércio exterior, são consideradas dano ao Erário, punível com a pena de perdimento. Em sua impossibilidade, aplica-se multa no valor aduaneiro das mercadorias importadas.

DA VEDAÇÃO AO CONFISCO COMO NORMA DIRIGIDA AO LEGISLADOR E NÃO APLICÁVEL AO CASO DE PENALIDADE PECUNIÁRIA.

O Princípio de Vedação ao Confisco, previsto no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, é dirigido ao legislador, de forma a orientar a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Já a multa de ofício constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo a ela, portanto, inaplicável o conceito de confisco.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem reproduzir os fatos, transcrevo o relatório da decisão de primeira instância:

Trata-se de auto de infração, às fls. 02/53, para cobrança de crédito tributário de R\$ 20.854.853,25 correspondente à multa de 100% sobre o valor aduaneiro da mercadorias, conforme §3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, aplicada em virtude da infração prevista no inciso V do mesmo artigo, relativa à ocultação do real adquirente da mercadoria amparada pelas Declarações de Importação (DI) listadas no auto de infração às fls. 51/52.

Do Relatório Fiscal, parte integrante do AI, lavrado em 30/04/2017, destacam-se, em síntese, as seguintes informações:

- A ação fiscal foi efetivada na empresa Acqua Viva Comércio Internacional Ltda e teve como objeto a verificação da regularidade das operações de comércio exterior afetas às mercadorias posteriormente transferidas a apenas duas pessoas jurídicas, entre elas a empresa MC Rio Comércio de Alimentos Ltda;

- Em consulta aos sistema da Receita Federal do Brasil, a fiscalização verificou que:

- A empresa MC Rio Comércio de Alimentos Ltda foi constituída, em 12/05/2014, por Leopoldo José Cabral (CPF nº 516.145.299-49), Roseli Kovalski Cabral (CPF: 574.457.709-25), Marlene Regina Kovalski (CPF: 512.259.059-15) e Priscilla Kadima Cabral (CPF: 019.850.219-27), que se retirou da sociedade em 15/06/2016. Em 15/06/2016, foi registrado o ingresso de Anahe Gabriela Kovalski Cabral (CPF 055.736.237-70);

- Os responsáveis legais da empresa Acqua Viva Comércio Internacional Ltda são:

- 1) Leopoldo Jose Cabral (CPF 516.145.299-49), sócio constituinte, administrador e ainda presente no QSA da sociedade empresária, detendo 99% de suas cotas, sendo o seu responsável legal perante o SISCOMEX e o CNPJ;

- 2) Anahe Gabriela Kovalski Cabral (CPF 055.736.237-70), sócia constituinte, participante da pessoa jurídica no período de 14/05/2008 a 21/08/2012; e

- 3) Roseli Kovalski Cabral (CPF 574.457.709-25), sócia-administradora ingressada em 21/08/2012 e ainda participante no QSA.

- Todas as Declarações de Importação foram registradas em nome da Acqua Viva, desacompanhadas de informações acerca do real adquirente;

- Trata-se de mercadoria altamente perecível (peixe fresco, refrigerado ou congelado), o que demonstra, aprioristicamente, que as operações comerciais estabelecidas no exterior já possuíam destinatário certo;

- A fiscalização apresenta o histórico da legislação, definição e conceitos relativos à cessão de nome na operação por conta e ordem de terceiros, discorre sobre o controle aduaneiro, modalidades de importação (Importação Direta; Importação por Conta e Ordem de Terceiros e Importação para revenda a encomendante predeterminado) e demais considerações gerais correlacionadas;

- Em 16/03/2016, foi confeccionado o Termo de Início de Ação Fiscal nº 85/2016, devidamente encaminhado ao endereço então indicado como domicílio fiscal da MC RIO, isto é, Avenida Monsenhor Félix, 945, Loja A, Irajá, Rio de Janeiro, RJ. Todavia, em função da informação pelos correio, no AR, de que a fiscalizada era

desconhecida naquele endereço, a fiscalização encaminhou os termos de intimação para os representantes legais da MC Rio: Sr. Leopoldo Jose Cabral e para Srª. Roseli Kovalski Cabral. Sendo esses, também, os mesmos responsáveis pela empresa Acqua Viva;

- Mediante o cruzamento de informações das notas fiscais com as declarações de importação, ficou evidenciada que a integralidade dos bens de cada declaração de importação foi transferida a um único adquirente, logo após o desembaraço. Inclusive, para expressiva parte das declarações de importação registradas, houve aporte financeiro pela MC-Rio para fins de fechamento de câmbio.

- A fiscalização constatou que a margem de lucro média era expressivamente baixo no preços praticados nas vendas pela Acqua Viva para MC Rio; (fls. 45) ;

- O cotejamento das informações constante das planilhas (fls. 86/116) evidencia o fato de que, no momento dos registros das importações, as mercadorias tinham como adquirente certa e determinada, no presente processo, a empresa MC Rio;

- No procedimento fiscal, com base nos documentos coletados e em consultas aos sistemas da RFB, foi concluído que a empresa Acqua Viva Comércio Internacional Ltda ocultou o real adquirente das mercadorias importadas e, em face da impossibilidade de apreensão dos bens, foi lavrado a autuação da multa equivalente ao valor aduaneiro;

- Às fls. 54/55, foi lavrado o Termo de Sujeição Passiva Solidária para empresa Acqua Viva Comércio Internacional Ltda.

Da Impugnação da MC Rio Comércio de Alimentos Ltda

Cientificada do auto de Infração, a empresa MC Rio apresentou a impugnação de fls. 236/268, acompanhada dos documentos de fls. 269/300, na qual cita jurisprudência e doutrinas, alegando, em síntese, que:

1) Nulidade do auto de infração

O auto de infração não possui correlação lógica e clara com a descrição circunstanciada dos fatos que justificaram a exigência do tributo.

2) Da falta de intimação acerca instauração da ação fiscal

- A falta de intimação do Autuado para responder ao processo administrativo contra ele instaurado acarreta nulidade do mesmo, pois viola o princípio do contraditório e da ampla defesa.

3) Da relação jurídica entre os envolvidos

A empresa Acqua Viva nunca realizou operações de importação por conta e ordem do autuado.

Uma vez que o Autuado não era o único e real destinatário dos produtos importados pela ACQUA VIVA COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA, a suposta infração ao artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº. 1.455/1976 não teria se configurado, pois não teria ocorrido a ocultação do sujeito passivo.

4) Da ausência dos requisitos necessários para a presunção de importação fraudulenta por conta e ordem de terceiros

“o auto de infração não trouxe qualquer elemento de prova que pudessem assegurar que o Autuado teria de fato transferido recursos para a pessoa jurídica ACQUA VIVA COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA no momento em que esta operacionalizou as importações.”

5) Do lastro econômico dos recursos utilizados nas importações

Não há provas nos autos de que a MC Rio supriu as operações de câmbio.

6) Da inequação dos parâmetros considerados pela fiscalização

- ACQUA VIVA COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA é um fornecedor habitual do Autuado. Em razão dos anos de relações comerciais, aquela pessoa jurídica é plenamente capaz de estimar as necessidades periódicas de seu cliente, ao ponto de prever pedidos de compras.

- O fato de a pessoa jurídica ACQUA VIVA COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA ter realizado importações e de a integralidade dos produtos importados terem sido vendidos não é, por si, um indício de que as importações ocorreram por conta e ordem de terceiros, mas sim um sinal de que o planejamento estratégico da empresa está funcionando corretamente.

- Discorre sobre a boa fé e reitera que a empresa Acqua Viva não era seu único fornecedor, tampouco a MC Rio era o único destinatário das mercadorias importadas por essa empresa, pois, apenas, 41% do estoque das mercadorias destinadas à revenda era composta por produtos adquiridos da Acqua Viva.

7) Dos métodos de conservação dos pescados

- Discorre sobre os métodos de conservação dos pescados e informa que utiliza um método de conservação que permite manter a qualidade dos produtos por um período aproximado de 13 meses. Assim, não se tratam de produtos tão perecíveis quanto acredita a fiscalização.

8) Quanto à documentação fiscal emitida

- As notas fiscais seguiram os padrões da legislação em vigor;

- “...a pessoa jurídica ACQUA VIVA COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA não estava obrigada a seguir uma margem de lucro média específica.”

- A fidelização de clientes está relacionada com a lucratividade da empresa;

- Discorre sobre a fidelização e lucratividade;

- “...a margem de lucro baixa não evidencia a existência de um contrato de importação por conta e ordem de terceiros, mas sim o uso de estratégias de fidelização entre os envolvidos”;

9) Da natureza confiscatória da multa aplicada

Afronta ao princípio do não confisco

10) Da ilegalidade da multa aplicada

- "...após a edição do Decreto-Lei n.º. 1.455/1976, a União editou a Lei n.º. 11.488/2007, que expressamente reduziu a multa de 100% (cem por cento) do valor aduaneiro de todas as mercadorias importadas para 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada."

- Cita o art. 33 da Lei 11.488/2007, concluindo que a base formal aplicada no caso deveria ser de 10% sobre cada operação acobertada.

11) Dos elementos necessários para configuração da infração imputada Discorre sobre a prova da materialidade na interposição comprovada e na presumida.

12) Da necessidade de comprovação do dolo

Há a necessidade de se comprovar a conduta dolosa.

DO PEDIDO

Requer:

1) Que o auto de infração seja considerado **NULO**, com fundamento no nos artigos 60 e 61, inciso III, do Decreto n.º 70.235/1972, por falta de observação às formalidades previstas no artigo 10 do Decreto n.º 70.235/1972, com prejuízo ao pleno exercício do direito à ampla defesa do Autuado;

2) Que o auto de infração seja julgado **IMPROCEDENTE**, por estar em desacordo com a documentação fiscal relacionada, por estar em desacordo com as regras estipuladas pelo parágrafo 2º do artigo 23 do Decreto-Lei n.º. 1.455/1976 e pelo artigo 27 da Lei n.º 10.637/2002 e por ser desproporcionalmente confiscatória.

Protesta por todos os meios de provas admitidos em direito, em especial, pela produção de provas periciais, com fundamento no artigo 16, inciso III e IV, do Decreto n.º 70.235/1972, para que a multa em discussão tenha sua base de cálculo devidamente revisada. Requer a produção de provas documentais suplementares para que todos os arquivos pertinentes aos Procedimentos Fiscais n.º 0715400.2015.00074-3 e 0715400.2016.000500-0 sejam juntados ao presente processo.

Da Impugnação Acqua Viva Comércio Internacional Ltda

Cientificada do auto de Infração, a empresa Acqua viva apresentou a impugnação de fls. 236/268, acompanhada dos documentos de fls. 269/300, na qual cita jurisprudência e doutrinas, alegando os mesmos argumentos já apresentados.

Consta nos autos que o Termo de Intimação n.º 110/2017/SACAT/IRF/RJO-RJ (e-fls. 455), expedido para MC Rio Comércio de Alimentos LTDA, não havendo retorno do Aviso de Recebimento.

Já o Termo de Intimação n.º 111/2017/SACAT/IRF/RJO-RJ (e-fls. 456), expedido para Acqua Viva Comércio Internacional Ltda-ME, foi recebido em **16/11/2017** (Aviso de Recebimento de fls. 462).

Todavia, em data de **31/10/2017** (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 367), as partes apresentaram suas defesas, sendo que a MC Rio Comércio de Alimentos LTDA apresentou o Recurso Voluntário às fls. 368-401 e a autuada Acqua Viva Comércio

Internacional Ltda-ME apresentou o Recurso Voluntário às fls. 413-442, ambas declarando que foram intimadas em data de **19/10/2017**.

As razões recursais trazem os mesmos argumentos e fundamentos expostos em peças de impugnação, acima já mencionadas.

Através do despacho de fls. 474, o processo foi encaminhando para sorteio e julgamento.

Na sessão realizada em 29 de julho de 2021, inicialmente o julgamento dos recursos foi convertido em diligência, sendo vencida esta Relatora por entender pela possibilidade de análise dos autos no estado em que se encontrava naquele momento.

Entenderam os demais membros deste Colegiado, em anterior composição, pela necessidade de juntada cópia integral do processo nº 11762.720.078/2015-33, nos termos do r. voto vencedor proferido pelo Ilustre Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, conforme Resolução nº 3402-003.072 (e-fls. 475-483).

Cumprida a diligência pela Unidade Preparadora, os autos retornaram para julgamento através do r. Despacho de Encaminhamento de e-fls. 4.472.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cynthia Elena Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Conforme relatório, bem como análise através do despacho de fls. 472, os recursos são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecidos.

2. Do objeto da autuação

O auto de infração contestado neste litígio foi lavrado no valor de R\$ 20.854.853,25 (vinte milhões, oitocentos e cinquenta e quatro mil, oitocentos e cinquenta e três reais e vinte e cinco centavos), referente a multa de 100% sobre o valor aduaneiro das mercadorias, lançada em substituição à pena de perdimento, considerando a impossibilidade de sua apreensão.

Após a ação fiscal amparada pelo Registro de Procedimento Fiscal nº 0715400.2015.00074-3, a Fiscalização acusou que a empresa Acqua Viva Comércio Internacional Ltda realizou importações de peixe fresco, refrigerado ou congelado, ocorridas de

fato na modalidade por conta e ordem, porém informando tratar-se de operações diretas, resultando na ocultação da empresa MC Rio Comércio de Alimentos Ltda do controle aduaneiro.

O lançamento de ofício teve por fundamento legal o **artigo 23, § 3º, inciso V do Decreto-Lei nº 1.455/76**, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/02 combinado com **art. 81, inciso III da Lei nº 10.833/03**.

As Declarações de Importação objeto deste processo versam sobre operações realizadas no **período de 10/10/2014 a 21/04/2015**, relacionadas às fls. 51 e 52 do Relatório Fiscal, abaixo colacionado:

DI	Data	Valor Tributável	DI	Data	Valor Tributável
14/1959290-6	10/10/14	R\$ 140.843,09	15/0023366-0	06/01/15	R\$ 273.967,63
14/1973219-8	13/10/14	R\$ 139.924,39	15/0028806-5	07/01/15	R\$ 142.957,32
14/1976586-0	14/10/14	R\$ 282.994,41	15/0063484-2	12/01/15	R\$ 282.548,31
14/2001217-9	16/10/14	R\$ 142.501,92	15/0078025-3	14/01/15	R\$ 147.995,00
14/2038504-8	22/10/14	R\$ 288.139,87	15/0083277-6	14/01/15	R\$ 282.014,24
14/2061982-0	24/10/14	R\$ 144.965,61	15/0094682-8	15/01/15	R\$ 343.177,54
14/2074038-7	27/10/14	R\$ 146.262,26	15/0094683-6	15/01/15	R\$ 140.013,74
14/2074039-5	27/10/14	R\$ 139.297,89	15/0103663-9	16/01/15	R\$ 299.689,16
14/2088999-2	29/10/14	R\$ 148.221,76	15/0118012-8	20/01/15	R\$ 277.960,46
14/2095904-4	30/10/14	R\$ 175.594,65	15/0143088-4	22/01/15	R\$ 232.809,21
14/2172348-6	10/11/14	R\$ 220.483,50	15/0157014-7	26/01/15	R\$ 148.610,53
14/2223468-3	17/11/14	R\$ 244.033,01	15/0178538-0	28/01/15	R\$ 275.551,52
14/2226589-9	17/11/14	R\$ 161.808,20	15/0188504-0	29/01/15	R\$ 217.932,22
14/2226593-7	17/11/14	R\$ 98.146,26	15/0188831-7	29/01/15	R\$ 456.563,35
14/2226601-1	17/11/14	R\$ 150.454,56	15/0198726-9	02/02/15	R\$ 296.347,97
14/2245318-0	19/11/14	R\$ 354.668,89	15/0198727-7	02/02/15	R\$ 136.937,87
14/2270083-8	24/11/14	R\$ 148.855,55	15/0207117-9	02/02/15	R\$ 275.487,86
14/2277359-2	25/11/14	R\$ 432.415,94	15/0207231-0	02/02/15	R\$ 280.929,77
14/2282433-2	26/11/14	R\$ 584.201,75	15/0216069-4	03/02/15	R\$ 218.170,16
14/2283968-2	26/11/14	R\$ 238.867,01	15/0217889-5	03/02/15	R\$ 148.260,73
14/2290648-7	26/11/14	R\$ 124.422,93	15/0244616-4	06/02/15	R\$ 150.559,67
14/2290649-5	26/11/14	R\$ 147.850,90	15/0253901-4	09/02/15	R\$ 344.897,66
14/2290650-9	26/11/14	R\$ 147.878,71	15/0266456-0	10/02/15	R\$ 299.120,95
14/2290651-7	26/11/14	R\$ 147.878,71	15/0295436-4	13/02/15	R\$ 150.666,62
14/2290652-5	26/11/14	R\$ 147.878,71	15/0295437-2	13/02/15	R\$ 163.035,00
14/2329579-1	02/12/14	R\$ 147.732,86	15/0296490-4	16/02/15	R\$ 360.063,02
14/2329580-5	02/12/14	R\$ 225.660,71	15/0335321-6	23/02/15	R\$ 150.503,93
14/2329581-3	02/12/14	R\$ 297.051,20	15/0335700-9	23/02/15	R\$ 233.920,57
14/2336630-3	03/12/14	R\$ 272.630,90	15/0353970-0	25/02/15	R\$ 329.988,44
14/2356060-6	05/12/14	R\$ 242.892,47	15/0375856-9	27/02/15	R\$ 233.834,46
14/2372853-1	09/12/14	R\$ 229.636,87	15/0400985-3	03/03/15	R\$ 256.208,85
14/2401080-4	12/12/14	R\$ 211.208,00	15/0444400-2	10/03/15	R\$ 242.868,79
14/2404631-0	12/12/14	R\$ 132.226,10	15/0474440-5	13/03/15	R\$ 253.970,30
14/2404632-9	12/12/14	R\$ 138.136,66	15/0516709-6	19/03/15	R\$ 181.809,07
14/2404652-3	12/12/14	R\$ 132.226,10	15/0516710-0	19/03/15	R\$ 181.809,07
14/2415368-0	15/12/14	R\$ 299.314,70	15/0516711-8	19/03/15	R\$ 186.366,11
14/2423666-7	16/12/14	R\$ 449.091,80	15/0517370-3	19/03/15	R\$ 181.809,07
14/2427052-0	16/12/14	R\$ 141.459,82	15/0546314-0	24/03/15	R\$ 168.788,89
14/2442341-6	18/12/14	R\$ 259.941,81	15/0556059-6	25/03/15	R\$ 223.936,00
14/2448073-8	19/12/14	R\$ 226.145,83	15/0556073-1	25/03/15	R\$ 223.936,00
14/2449536-0	19/12/14	R\$ 371.132,97	15/0561394-0	26/03/15	R\$ 191.618,31
14/2449537-9	19/12/14	R\$ 157.173,31	15/0569751-6	27/03/15	R\$ 188.687,57
14/2452141-8	22/12/14	R\$ 153.899,50	15/0581027-4	30/03/15	R\$ 365.464,86
14/2459630-2	22/12/14	R\$ 265.744,44	15/0606005-8	01/04/15	R\$ 169.732,01
14/2468434-1	23/12/14	R\$ 241.411,36	15/0606006-6	01/04/15	R\$ 290.052,55
14/2481499-7	29/12/14	R\$ 272.980,77	15/0719988-2	21/04/15	R\$ 286.992,23

Em síntese, a Fiscalização trouxe a este processo as conclusões extraídas do **Processo Administrativo Fiscal nº 11762.720.078/2015-33**, que culminou no lançamento da **multa de 10% (dez por cento) do valor aduaneiro das mercadorias**, lavrada contra a importadora ACQUA VIVA, referente à acusação de cessão de nome, nos termos previstos pelo **artigo 33 da Lei nº 11.488/2007**.

Naquele processo, o sujeito passivo foi a importadora ACQUA VIVA. No litígio em análise, estão no polo passivo a importadora em referência e a adquirente MC RIO COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.

Os elementos de provas justificados para o lançamento foram:

- ✓ Identidade de sócios, uma vez que Leopoldo José Cabral (CPF 516.145.299-49) e Roseli Kovalski Cabral (CPF 574.457.709-25) estão no quadro social de ambas as empresas;
- ✓ Transferência integral das mercadorias importadas a um único adquirente;
- ✓ Curto espaço de tempo entre o desembaraço e a transferência dos bens;
- ✓ Mesmo endereço da importadora e da destinatária: Rua Ministro Mavignier, 180, Parte, Del Castilho, Rio de Janeiro/RJ;
- ✓ Correspondência entre os volumes das mercadorias importadas e repassadas;
- ✓ Margem de lucro média expressivamente baixa;
- ✓ Pagamento antecipado ou com datas muito próximas, sobre parte das importações registradas pela ACQUA VIVA, com aportes supridos pela MC RIO.

Concluiu o i. Auditor Fiscal que *“tendo por base os elementos de prova obtidos naquele procedimento e reproduzidos integralmente no presente Relatório, restou amplamente comprovado que, previamente aos despachos aduaneiros, as mercadorias importadas pela ACQUA VIVA já tinham um destinatário certo, real beneficiário das importações dos bens de origem estrangeira, ocultos pela prática adotada por mencionada empresa, que registrou referidas operações de importação como se fossem importações realizadas por sua conta e ordem”*.

Para comprovação, consta nos autos planilhas elaboradas pela Fiscalização sobre as apurações realizadas no PAF nº 11762.720.078/2015-33 (fls. 86-116 e 225-233), bem como Notas Fiscais de Saídas, emitidas pela importadora ACQUA VIVA, relativas às vendas realizadas para a MC RIO (fls. 117-222).

As defesas argumentaram que a MC RIO não é o único destinatário dos produtos importados pela ACQUA VIVA, a qual igualmente não é o único fornecedor da MC RIO. Argumentaram, ainda, que o auto de infração não trouxe elementos de provas suficientes sobre a alegada transferência de recursos para suprir as operações de câmbio, e a margem de lucro baixa não evidencia a existência de um contrato de importação por conta e ordem de terceiros, mas sim o uso de estratégias de fidelização entre os envolvidos.

O ilustre Julgador de primeira instância concluiu pela improcedência das impugnações, fundamentando sobre a multa decorrente da pena de perdimento por dano ao Erário, a qual incide independentemente da capacidade econômica e efetiva transferência de recursos, sendo aplicada diante de indícios levantados pela fiscalização, os quais são *“fortes o suficiente para levar, por via do raciocínio, a ocorrência da cessão de nome por parte da empresa Acqua Viva”*.

Considerando os fatos extraídos dos autos e acima sintetizados, passo à análise conjunta das defesas, uma vez que abordam sobre os mesmos fundamentos.

3. Preliminarmente. Nulidade do auto de infração

Pedem as defesas que o auto de infração seja considerado nulo, nos termos dos artigos 60 e 61, inciso III, do Decreto nº 70.235/1972, por falta de observação às formalidades previstas no artigo 10, III e IV do mesmo Diploma Legal.

Argumentam que o auto de infração não possui correlação lógica e clara com a descrição circunstanciada dos fatos.

A defesa da MC RIO argumentou, ainda, pela ausência de intimação acerca instauração da ação fiscal que culminou na lavratura do Auto de Infração consubstanciado no Processo Administrativo nº 11762.720.078/2015-33, incorrendo em violação ao Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa.

Quanto às alegações de nulidade pelas razões trazidas pelas defesas, observo que não devem prosperar tais argumentos, uma vez que o Relatório Fiscal apresenta a descrição dos fatos e os motivos pelos quais foi considerada a ocorrência da interposição fraudulenta nas operações de importação em análise.

Por sua vez, o procedimento fiscal que culminou no PAF nº 11762.720.078/2015-33 foi realizado na forma prevista pela IN SRF nº 228/2006, com relação à importadora ACQUA VIVA, que apresentou respostas às intimações fiscais e respectivas defesas, como se depreende do Relatório Fiscal.

Ademais, o rito processual do Decreto nº 70.235/1972 foi devidamente respeitado no presente litígio, sendo as autuadas devidamente cientificadas, instaurando-se a fase litigiosa do procedimento com a apresentação tempestiva das defesas.

Portanto, com relação à alegada ausência de correlação lógica e ausência de intimação no outro processo, afasto o pedido de nulidade do auto de infração, uma vez que tais argumentos não são suficientes para demonstrar afronta às hipóteses do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.

4. Mérito

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.

Esclareço que não se contesta o necessário controle aduaneiro na preservação do 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.

Com tais considerações e 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 litúgio.

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

Como acima já mencionado, a Fiscalização acusou que a empresa Acqua Viva Comércio Internacional Ltda procedeu à importações na modalidade por conta e ordem, porém informando tratar-se de operações diretas, resultando na ocultação da empresa MC Rio Comércio de Alimentos Ltda, enquanto real adquirente das respectivas mercadorias.

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

4.1.1. 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 da modalidade adotada.

A **importação na modalidade direta** é disciplinada pelo Decreto-Lei nº 37/1966 e regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 680/2006 e alterações, 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 e Instrução Normativa RFB nº 2.101, de 09 de setembro de 2022. 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, realizada no caso sob análise**, 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 e Instrução Normativa RFB nº 2.101, de 09 de setembro de 2022.

A diferenciação entre as modalidades de importação pode ser assim resumida:

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 intermediários	✓ O importador é um prestador de serviço de importação contratado pelo adquirente	✓ Importador realiza a importação para posterior revenda a encomendante predeterminado
✓ 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, com redação dada pela IN RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022 ¹).
✓ 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

¹ Art. 3º Considera-se operação de importação por encomenda aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendante predeterminado. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022) (Vide Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022)

§ 3º Consideram-se recursos próprios do importador por encomenda os valores recebidos do encomendante predeterminado a título de pagamento, total ou parcial, da obrigação relativa à revenda da mercadoria nacionalizada, ainda que ocorrido antes da realização da operação de importação ou da efetivação da transação comercial de compra e venda da mercadoria de procedência estrangeira pelo importador por encomenda. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022) (Vide Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022)

✓ 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
--	---	---

4.1.2. 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.”²

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)³ 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 4.502/64⁴. Trata-se de ação contrária àquilo que é verdade, cometida dolosamente (delito intencional) no intuito de enganar

² RIZZARDO, Arnaldo. Parte Geral do Código Civil: Lei nº 10.406, de 10.01.2002. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 431.

³ SEHN, Solon. Imposto de Importação. 1ª Edição. São Paulo: Noeses, 2016, págs. 59 e 60.

⁴ 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.

(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 Civil⁵.

Ao tratar sobre o tipo infracional, o ilustre Doutrinador e Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes (2018, p. 164)⁶, 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.

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.

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.

Como acima mencionado, a Fiscalização utilizou como fundamento legal o **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.

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)

⁵ 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.

⁶ FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Introdução ao Direito Aduaneiro. São Paulo: Editora Intelecto, 2018, págs. 164.

§ 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)

Cumprе salientar que 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 pela 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/2015⁷. 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 FRAUDULENТА COMPROVADA	INTERPOSIÇÃO FRAUDULENТА 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

⁷ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

PENALIDADES	1) <u>Perdimento da mercadoria ou multa substitutiva</u> de 100% do valor aduaneiro da mercadoria (art. 23, V, §§ 1º e 3º 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, V, § 2º do Decreto-Lei 1.455/76); 2) <u>Proposição de inaptação 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, passamos a analisar os elementos probantes trazidos pela Fiscalização no litígio em análise:

4.2. Interposição fraudulenta apontada pela Fiscalização no presente caso

Como já mencionado neste voto, o presente litígio versa sobre a interposição fraudulenta na modalidade comprovada, uma vez que – reitero - o auto de infração foi lavrado com fundamento legal no inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, cumulado com o § 3º, que prevê a multa equivalente a 100% (cem por cento) do valor aduaneiro da mercadoria.

Reitero, ainda, que a Fiscalização trouxe a este processo as conclusões extraídas do **Processo Administrativo Fiscal nº 11762.720.078/2015-33**, que culminou no lançamento da multa de 10% (dez por cento) do valor aduaneiro das mercadorias, **lavrada contra a importadora ACQUA VIVA, 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.

A título de comprovação, a Fiscalização trouxe a este processo somente planilhas elaboradas sobre as apurações realizadas naquele PAF (fls. 86-116 e 225-233), bem como Notas Fiscais de Saídas, emitidas pela importadora ACQUA VIVA, relativas às vendas realizadas para a MC RIO (fls. 117-222).

Reitero que os elementos de provas justificados para o lançamento foram:

- ✓ Identidade de sócios, uma vez que Leopoldo José Cabral (CPF 516.145.299-49) e Roseli Kovalski Cabral (CPF 574.457.709-25) estão no quadro social de ambas as empresas;
- ✓ Transferência integral das mercadorias importadas a um único adquirente;
- ✓ Curto espaço de tempo entre o desembaraço e a transferência dos bens;
- ✓ Mesmo endereço da importadora e da destinatária: Rua Ministro Mavignier, 180, Parte, Del Castilho, Rio de Janeiro/RJ;

- ✓ Correspondência entre os volumes das mercadorias importadas e repassadas;
- ✓ Margem de lucro média expressivamente baixa;
- ✓ Pagamento antecipado ou com datas muito próximas, sobre parte das importações registradas pela ACQUA VIVA, com aportes supridos pela MS RIO.

Com relação ao argumento sobre o **mesmo quadro social e identidade de endereços**, é importante consignar que o fato de tratar-se de grupo econômico, por si só, não demonstra a configuração de interposição fraudulenta, uma vez que cada empresa tem personalidade jurídica própria, tornando imprescindível a demonstração do interesse comum previsto pelo inciso I do artigo 124 do Código Tributário Nacional.

Ao apontar que o fato de constar o mesmo quadro social leva à conclusão pela infração aduaneira, deve a Fiscalização igualmente demonstrar o desvio de finalidade, consistente na utilização da pessoa jurídica para a prática de ato ilícito com o propósito de burlar o controle aduaneiro.

Ademais, com relação ao interesse comum previsto pelo inciso I do art. 124 do Código Tributário Nacional, é importante atentar que o mero interesse econômico não é suficiente para caracterizar responsabilidade solidária, a qual deve decorrer do interesse comum na situação vinculada ao fato jurídico, devendo igualmente ser comprovado o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial⁸.

É de se reconhecer que a existência de grupo econômico, realmente chama a atenção para a possibilidade da ocorrência da infração, resultando em um forte indício da interposição. Todavia, para subsidiar a acusação, devem ser analisados os demais elementos apontados pelo i. Auditor Fiscal que resultou na conclusão pelo lançamento.

Pois bem, em sequência aos elementos acima sintetizados, foi apontada a **transferência integral das mercadorias importadas ao adquirente MC RIO**, bem como o **curto espaço de tempo entre o desembarço e a transferência dos bens**, e a **correspondência entre os volumes das mercadorias importadas e repassadas**.

Para tanto, o i. Auditor Fiscal assim fez constar em Relatório Fiscal:

O exame da natureza das mercadorias desembarçadas naquelas operações de importação revela que se tratavam de produtos destinados ao consumo humano, altamente perecíveis (peixe fresco, refrigerado ou congelado, capítulo 03 da Nomenclatura Comum do Mercosul), **o que demonstra, aprioristicamente, que as operações comerciais estabelecidas no exterior já possuíam destinatário certo, sendo a alternativa, isto é, a busca de futuros adquirentes no mercado interno, após o respectivo desembarço, demasiadamente arriscada.**

A seguir, **como forma de propiciar uma visão genérica das operações em comento, apresentamos uma tabela com os dados sumarizados de algumas declarações examinadas e respectivos destinatários (foi omitido o nome das**

⁸ Parecer Normativo nº 4, de 10 de dezembro de 2018

outras sociedades empresárias adquirentes, procedimento adotado ao longo de todo o Relatório):

(...)

Circunstância comum em todas as operações de importação examinadas naquele procedimento fiscal mencionado, ainda apurada em sede pesquisa e seleção, apontou que a integralidade dos bens de cada declaração de importação foi transferida a um único adquirente, em momento logo seguinte aos respectivos desembaraços.

De fato, os dados coletados nos sistemas administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil indicaram que a empresa ACQUA VIVA, em datas próximas ao despacho aduaneiro dos bens, emitiu notas fiscais de saída, com números sequenciais, com o objetivo de efetivar, formalmente, a tradição das mercadorias de cada declaração de importação integralmente a um único cliente.

Novamente a seguir, à guisa de ilustração genérica dos fatos apontados, apresentamos uma tabela resumo afeta a algumas operações, contendo a respectiva DI, o destinatário da integralidade das mercadorias e as respectivas notas fiscais eletrônicas, emitidas, como se disse, de forma sequencial:

(...)

Desta forma, tendo por base os elementos de prova obtidos naquele procedimento e reproduzidos integralmente no presente Relatório, restou amplamente comprovado que, previamente aos despachos aduaneiros, as mercadorias importadas pela ACQUA VIVA já tinham um destinatário certo, real beneficiário das importações dos bens de origem estrangeira, ocultos pela prática adotada por mencionada empresa, que registrou referidas operações de importação como se fossem importações realizadas por sua conta e ordem.

(...)

IX) DOS FATOS QUE CARACTERIZAM A OCULTAÇÃO DO REAL BENEFICIÁRIO NA PRESENTE AÇÃO FISCAL

A Transferência Integral das Mercadorias Importadas a um Único Cliente

Como devidamente destacado em momento precedente do presente Relatório, nas operações de importação examinadas, foi constatado que a empresa ACQUA VIVA transferiu a integralidade dos produtos nacionalizados de cada declaração de importação a um único cliente.

Reproduz-se, aqui, a tabela contendo os exemplos mencionados naquela quadra, para bem ilustrar as circunstâncias em discussão no presente tópico:

Importador	Adquirente	DI	Registro	Desembaraço	Destinatário Final	CIF R\$
ACQUA VIVA	ACQUA VIVA	14/2061982-0	24/10/14	29/10/14	MC RIO	R\$ 144.965,61
ACQUA VIVA	ACQUA VIVA	14/2449537-9	19/12/14	22/12/14	MC RIO	R\$ 157.173,31
ACQUA VIVA	ACQUA VIVA	14/2481499-7	29/12/14	29/12/14	MC RIO	R\$ 272.980,77
ACQUA VIVA	ACQUA VIVA	15/0028806-5	07/01/15	08/01/15	MC RIO	R\$ 142.957,32
ACQUA VIVA	ACQUA VIVA	15/0178538-0	28/01/15	28/01/15	MC RIO	R\$ 275.551,52
ACQUA VIVA	ACQUA VIVA	15/0375856-9	27/02/15	03/03/15	MC RIO	R\$ 233.834,46
ACQUA VIVA	ACQUA VIVA	15/0400985-3	03/03/15	16/03/15	MC RIO	R\$ 256.208,85
ACQUA VIVA	ACQUA VIVA	15/0517370-3	19/03/15	01/04/15	MC RIO	R\$ 181.809,07
ACQUA VIVA	ACQUA VIVA	15/0606005-8	01/04/15	07/04/15	MC RIO	R\$ 169.732,01

Em geral, por força dos custos e da demora inerentes aos procedimentos de nacionalização de bens, as empresas que efetivamente importam por conta própria, com o intuito de futura revenda dos bens incorporados ao seu ativo, utilizam os

procedimentos de importação para renovação de seu estoque, via de regra nacionalizando mercadorias de diversas especificações e natureza.

Incorporados os diversos bens aos seus estoques, passo seguinte será a obtenção de clientes interessados nos produtos nacionalizados e, desde então, reunidos fisicamente aos estoques precedentes.

Nos casos em análise, **em todas as operações de importação efetuadas pela empresa autuada, cada declaração de importação introduziu em território nacional mercadoria de mesma natureza, sendo, em momento imediatamente seguinte, transferida a totalidade das mercadorias a um único cliente.**

Desta forma, fica evidente que, no momento da nacionalização dos bens, a empresa autuada já possuía um destinatário previamente convencionado, fato que denota claramente a natureza de encomenda efetuada em momento precedente ao despacho aduaneiro.

Destaque-se, por oportuno, que as informações de todas as operações examinadas foram acostadas no Anexo 2.

O Curto Espaço de Tempo entre o Desembaraço e a Transferência dos Bens

Fato complementar ao aspecto salientado no tópico precedente, e que **bem caracteriza a natureza de encomenda dos produtos importados**, foi o tempo dispendido para transferência dos bens após o desembaraço das mercadorias de origem estrangeira.

A seguir, para bem fincar o entendimento ora apresentado, reproduz-se tabela que sumariza os respectivos registros, desembaraços e transferência dos bens importados pela ACQUA VIVA para a adquirente MC RIO:

DI	CIF R\$	Registro	Desembaraço	Transferência	Destinatário Final
14/2061982-0	R\$ 144.965,61	24/10/14	29/10/14	30/10/14	MC RIO
14/2449537-9	R\$ 157.173,31	19/12/14	22/12/14	23/12/14	MC RIO
14/2481499-7	R\$ 272.980,77	29/12/14	29/12/14	30/12/14	MC RIO
15/0028806-5	R\$ 142.957,32	07/01/15	08/01/15	09/01/15	MC RIO
15/0178538-0	R\$ 275.551,52	28/01/15	28/01/15	29/01/15	MC RIO
15/0375856-9	R\$ 233.834,46	27/02/15	03/03/15	04/03/15	MC RIO
15/0400985-3	R\$ 256.208,85	03/03/15	16/03/15	16/03/15	MC RIO
15/0517370-3	R\$ 181.809,07	19/03/15	01/04/15	01/04/15	MC RIO
15/0606005-8	R\$ 169.732,01	01/04/15	07/04/15	08/04/15	MC RIO

Como pode ser facilmente observado, nestes exemplos, **o prazo médio de transferência dos bens importados, após o respectivo desembaraço, é de apenas um dia. Estendendo a análise a todas as operações sob fiscalização (92 operações), cujas informações foram acostadas ao Anexo 2, verifica-se que tal prazo é significativamente curto, apresentando a média de 3,84 dias.**

Ademais, **tem-se que o documentário fiscal examinado revela que as notas fiscais de entrada das mercadorias importadas e as respectivas notas de venda, todas emitidas pela importadora ACQUA VIVA, apresentam-se de forma notadamente sequencial (Anexo 3),** o que reforça os indícios então apurados em sede de seleção e pesquisa.

O Exame do Documentário Apresentado pela Importadora ACQUA VIVA

Como já narrado em linhas precedentes, as operações ora examinadas referem-se às importações de mercadorias registradas pela ACQUA VIVA, em nome próprio, posterior e integralmente transferidas para a MC RIO, em prazos exíguos. No Anexo 3, foram acostadas as cópias das notas fiscais relativas às vendas realizadas para a MC RIO.

Examinando indigitadas notas fiscais de venda, é possível observar, no campo 'Dados Adicionais' de vários documentos, a observação afeta ao número da declaração de importação que amparou a internalização das mercadorias, quando dos respectivos registros pela ACQUA VIVA.

Ademais, constata-se que todas as notas fiscais estampam o endereço de destino das mercadorias em tela como Rua Ministro Mavignier, 180, Parte, Del Castilho, Rio de Janeiro, RJ, que é o mesmo daquele registrado no Sistema CNPJ para a importadora ACQUA VIVA.

Neste ponto, cabe ressaltar que, à época das operações de importação examinadas, a importadora ACQUA VIVA e a adquirente MC RIO apresentavam em seus respectivos quadros societários os mesmos responsáveis legais, o Sr. Leopoldo José Cabral e a Sra. Rosely Kowalski Cabral.

Em outro giro, é interessante verificar que as notas fiscais examinadas corroboram a constatação de que todo o volume de mercadorias importadas pela ACQUA VIVA foi integralmente transferido a apenas duas sociedades empresárias, sendo uma delas a MC RIO, como bem demonstra o resumo a seguir:

(...)

Na tabela acima, cabe repisar, foram consignados apenas os dados afetos às operações de venda da ACQUA VIVA para a MC RIO. Os dados relativos à outra adquirente constam do processo administrativo de nº 11762.720.037/2017-17.

Interessante notar a impressionante sequência de vendas realizadas para a fiscalizada, em montantes bastante expressivos, em dados muito próximas. Aliás, sobre tais volumes de mercadorias, não há como deixar de notar a exata correspondência do que foi importado com o que foi repassado para a adquirente. (sem destaques no texto original)

Reitero que o lançamento de ofício objeto deste processo foi inicialmente instruído apenas com as Notas Fiscais de Saídas das mercadorias vendidas pela ACQUA VIVA à MC RIO (fls. 117-224).

A Fiscalização não havia instruído a autuação com as Declarações de Importação, INVOICES, Notas Fiscais de Entrada e demais documentos relacionados às importações, passíveis de comprovar a acusação, inclusive quanto à identidade de mercadorias e volumes indicados no Relatório Fiscal.

Como já mencionado no relatório deste voto, no PAF nº 11762.720.078/2015-33, o sujeito passivo foi somente a importadora ACQUA VIVA. Por sua vez, no litígio em análise, estão no polo passivo a importadora em referência e a adquirente MC RIO COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA, **tornando imprescindível a instrução do processo com os documentos utilizados para a conclusão pela autuação ou, no mínimo, a cópia do processo em que foi realizada a apuração utilizada para este lançamento.**

Diante da flagrante ausência de provas neste caso e a análise genérica dos fatos geradores, esta relatora discordou da proposta suscitada pelo ilustre Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, nos termos do r. voto vencedor da Resolução nº 3402-003.072 (e-fls. 475-483), com a conversão do julgamento do recurso em diligência, para juntada cópia integral do processo nº 11762.720.078/2015-33.

Não obstante a documentação acostada aos autos neste momento pela Unidade Preparadora, mantenho a conclusão pela ausência de provas para a correta configuração de interposição fraudulenta.

Vejamos:

Dentre 92 (noventa e duas) operações referentes ao período de 10/10/2014 a 21/04/2015, as quais integram os fatos geradores no caso em análise, a Fiscalização enfatizou tão somente as Declarações de Importação de nºs 14/2061982-0, 14/2449537-9, 14/2481499-7, 15/0028806-5, 15/0178538-0, 15/0375856-9, 15/0400985-3, 15/0517370-3 e 15/0606005-8, *“como forma de propiciar uma visão genérica das operações”*.

Igualmente apontou a Fiscalização que a margem de lucro média era expressivamente baixo nos preços praticados nas vendas pela Acqua Viva para MC Rio.

Analisando a PLANILHA 1 (fls. 86-88), é possível constatar, por exemplo, que as Declarações de Importação nºs 14/2074038-7, 14/2074039-5, 14/2088999-2 e 14/2095904-4, foram desembaraçadas na mesma data que a DI nº 14/2481499-7 (29/12/2014), porém com Notas Fiscais de Vendas emitidas em 03/11/2014, ou seja, com datas posteriores à operação indicada no Relatório Fiscal. Da mesma forma, há espaços de 5 (cinco) dias ou mais sobre outras DI's, o que representa que a análise procedida pela Fiscalização, com base em apenas 9 (nove) operações, não necessariamente se aplica a todos os fatos geradores deste processo.

Ademais, deve ser considerado que a mercadoria em questão trata-se de PEIXE FRESCO, ou seja, altamente perecível, o que, por si, já impõe venda acelerada para permitir a entrega ao consumidor final dentro de um razoável prazo de validade.

Em continuidade aos elementos indicados pela Fiscalização, destaco a apontada margem de lucro média expressivamente baixa e o pagamento antecipado ou com datas muito próximas, sobre parte das importações registradas pela ACQUA VIVA, com aportes supridos pela MC RIO.

Para tanto, o i. Auditor Fiscal assim fez constar em Relatório Fiscal:

A média das margens é inferior a 5%, sendo a maior delas igual a 32,63% e a menor, igual a -23,94% (a operação realizada a partir da DI nº 14/2468434-1 envolveu a nota fiscal de entrada nº 1588, cujo valor é de R\$ 386.698,33, e nota fiscal de venda nº 1590, emitida no valor de R\$ 294.115,90; isto é, a operação de venda foi efetuada num valor bem inferior ao preço de aquisição das mercadorias pertinentes).

Evidentemente, a margem aplicada pela importadora ACQUA VIVA não guarda qualquer correspondência com a realidade observada nas transações comerciais entabuladas entre sociedades empresárias absolutamente desvinculadas.

De fato, como já narrado, a importadora ACQUA VIVA e a adquirente ora fiscalizada ostentavam, ao tempo daquelas operações de importação, o mesmo quadro societário e o mesmo domicílio fiscal, como se depreende das informações consignadas no Sistema CNPJ.

Os dados apurados até aqui indicam, cabalmente, que a importadora ACQUA VIVA, quando do registro de suas declarações de importação, já dispunha de todas as informações afetas ao real adquirente dos bens nacionalizados, que, no presente caso, é a MC RIO.

Aliás, tal constatação não foi afastada pelos responsáveis legais da ACQUA VIVA, quando da condução do procedimento fiscal que culminou com a aplicação da multa de 10% prevista no artigo 33, da Lei nº 11.488/2007, em face da ocultação das reais adquirentes dos bens por ela importados, como foi devidamente consubstanciado nos autos do PAF nº 11762.720.078/2015-33.

Outro aspecto a ser considerado diz respeito ao pagamento das declarações de importação registradas pela ACQUA VIVA, cujos dados principais foram resgatados dos autos de mencionado processo administrativo fiscal. Tais informações foram reunidas na tabela juntada ao Anexo 3.

Com efeito, verifica-se que expressiva parte das declarações de importação registradas pela importadora ACQUA VIVA teve câmbio antecipado, sendo tais operações de câmbio supridas por aportes igualmente antecipados pela MC RIO.

A comprovação do que ora se assevera é possível ao se observar a coluna intitulada 'Origem Ingresso' daquela tabela (Anexo 3). Nesta coluna, os dados identificados pelas rubricas 'Pgto Forn MC RIO' e 'TED 20.239.479' referem-se à adquirente MC RIO, cabendo lembrar que o CNPJ da fiscalizada é 20.239.479/0001-20.

O expressivo aporte financeiro da adquirente, muitas vezes em momentos anteriores e/ou muito próximos às datas de registro das declarações de importação em apreço, reforça a constatação de que estas importações foram, inequivocamente, levadas a efeito pela ACQUA VIVA, por conta e ordem da MC RIO.

No entanto, a ACQUA VIVA não consignou em suas declarações de importação qualquer informação acerca de eventual adquirente ou encomendante, registrando em seu próprio nome toda a massa de operações examinadas. (sem destaques no texto original)

Vejamos parte da planilha de fls. 225-233, mencionada em Relatório Fiscal que demonstram ingressos e liquidações de câmbio:

Planilha1

Antecipado	DI	Liquidação	Data	Ingresso	Origem Ingresso
			27/09/2012	50.000,00	Transf. C/C 028-8
			29/07/2013	98.500,00	Transf. C/C 028-8
			23/10/2013	60.000,00	Pgto Forn 12.889.158
			14/11/2013	55.000,00	Depósito em DNH
X	14/0011053-1	9.916,92	18/11/2013		
X	14/0114353-0	9.916,92	18/11/2013		
X	14/0190245-8	9.916,92	18/11/2013		
X	14/0114352-2	9.916,92	18/11/2013		
X	14/0278084-4	9.916,92	18/11/2013		
X	14/0328670-3	9.916,92	18/11/2013		
			25/11/2013	25.000,00	Depósito Santander
			05/12/2013	30.000,00	Depósito Santander
			16/12/2013	35.000,00	Depósito Santander
			20/12/2013	94.000,00	TED 12.889.158
X	14/0011053-1	91.540,80	20/12/2013		
X	14/0163115-2	132.906,42	27/12/2013		
			03/01/2014	190.000,00	Pgto Forn 12.889.158
	13/2458078-1	172.536,06	09/01/2014		
			09/01/2014	240.000,00	Depósito Santander
X	14/0114353-0	91.807,79	10/01/2014		
X	14/0190245-8	91.807,79	10/01/2014		
X	14/0114352-2	91.807,79	10/01/2014		
X	14/0278084-4	90.777,96	13/01/2014		
			15/01/2014	328.497,00	Pgto Forn 12.889.158
X	14/0278083-6	283.332,40	17/01/2014		
			22/01/2014	80.000,00	Pgto Forn 12.889.158
			24/01/2015	110.000,00	Pgto Forn 12.889.158
X	14/0263620-4	113.023,68	27/01/2014		
			27/01/2014	495.000,00	Pgto Forn 12.889.158
	13/2521828-8	174.695,46	29/01/2014		
X	14/0328670-3	92.570,63	29/01/2014		
			29/01/2014	80.000,00	Pgto Forn 12.889.158
X	14/0386323-9	181.418,25	30/01/2014		
			31/01/2014	45.000,00	Pgto Forn 12.889.158
			07/02/2014	24.082,90	Pgto Forn 12.889.158
			14/02/2014	20.000,00	Depósito Santander
			18/02/2014	280.000,00	Pgto Forn 12.889.158
X	14/0386324-7	288.116,40	19/02/2014		
			20/02/2014	20.000,00	Pgto Forn 12.889.158
			21/02/2014	86.624,09	TED 12.889.158
			24/02/2014	45.258,70	Pgto Forn 12.889.158
			26/02/2014	47.167,10	Pgto Forn 12.889.158
			06/03/2014	288.956,70	Transf. C/C 427-2
	14/0245395-9	264.794,40	07/03/2014		
			10/03/2014	201.438,60	Pgto Forn 12.889.158
X	14/0934076-9	5.382,00	11/03/2014		
X	14/0939735-3	5.382,00	11/03/2014		
X	14/1163481-2	79.913,35	11/03/2014		
	14/0163113-6	132.179,85	12/03/2014		
			12/03/2014	45.000,00	Pgto Forn 12.889.158
			20/03/2014	394.660,90	Pgto Forn 12.889.158

Da mesma forma já mencionada neste voto, a Fiscalização não trouxe a este processo a documentação que deu suporte às acusações quanto à margem de lucro, tampouco quanto aos critérios adotados para considerar a margem de lucro praticada pela importadora como baixa.

Destaco, ainda, que consta no Termo de Verificação Fiscal referente ao auto de infração lavrado contra a ACQUA VIVA (e-fls. 540) a seguinte afirmação sobre a forma de pagamento das mercadorias encomendadas:

Inicialmente, cabe destacar que a fiscalizada asseverou, consoante teor da sua resposta ao Termo de Intimação de nº 320/2015 (Anexo 4), manter controle do intenso fluxo financeiro estabelecido entre ela e as sociedades empresárias BUONO GUSTO e MC RIO na forma de conta-corrente, indicando, assim, a habitualidade das suas intervenções no comércio exterior, por conta e ordem de indigitadas pessoas jurídicas.

Assim, dados os expressivos montantes financeiros aportados pelas adquirentes BUONO GUSTO e MC RIO, bem como o frequente saldo credor deste fluxo de recursos, evidencia-se a absoluta dependência financeira da fiscalizada.

Para corroborar mencionada constatação, cabe analisar os dados afetos à liquidação de cada operação de importação ora sob exame, consoante elementos apresentados pela empresa fiscalizada:

(....)

Sobre a tabela acima, é válido destacar:

- 1) Foram reproduzidos apenas os primeiros lançamentos constantes da Planilha 4, que, repise-se, foi anexada ao presente relatório;
- 2) A primeira coluna informa se a declaração de importação foi liquidada de forma antecipada;
- 3) A coluna seguinte indica o número da DI;
- 4) Na terceira coluna, foi informado o valor de liquidação da DI;
- 5) A quarta coluna informa a data dos eventos ora apresentados (liquidação do câmbio e ingresso do recurso);
- 6) Na quinta coluna, foi consignado o valor do recurso aportado na conta-corrente da ACQUA VIVA;
- 7) Na última coluna, foi reproduzida a rubrica constante do extrato bancário, para cada aporte financeiro.

Quanto à última coluna daquela tabela, deve ser lembrado que a sociedade empresária autuada foi questionada pela fiscalização, na forma do Termo de Intimação de nº 320/2015, de 13/07/2015, acerca da exata descrição dos eventos lançados nos extratos bancários em exame, identificados por rubricas sumárias (Anexo 4).

Em sua resposta, ACQUA VIVA asseverou que todos os lançamentos apontados referiam-se a depósitos realizados por outras pessoas jurídicas, notadamente as já mencionadas BUONO GUSTO e MC RIO (Anexo 4).

Esclarecidos os principais aspectos da Planilha 4, cujo brevíssimo excerto foi reproduzido na tabela anterior, verifica-se que o fluxo contínuo de aportes financeiros advindos de BUONO GUSTO e MC RIO está sempre vinculado às operações de liquidação de câmbio das importações registradas pela ACQUA VIVA, em montantes e datas significativamente próximos.

Considerando o fato de que cerca de 65% das operações de importação da ACQUA VIVA são liquidadas de forma antecipada, resta evidente que a empresa importadora efetuou os respectivos registros de importação não só tendo conhecimento dos efetivos adquirentes das mercadorias pertinentes, como já tendo recebido os recursos necessários aos pagamentos dos fornecedores estrangeiros.

Na verdade, mesmo nos casos em que a liquidação do câmbio de importação não foi realizada de forma antecipada, nota-se o imediato aporte de recursos nas vésperas de tais operações financeiras.

Preleva sobranceira, desta forma, a modalidade de importação por conta e ordem em todas as operações de comércio exterior ora sob apreço. Portanto, conquanto tenha realizado os registros das importações em seu próprio nome, ACQUA VIVA efetivamente utilizou recursos de terceiros em suas operações, registrando-as no SISCOMEX com pleno conhecimento do destino de tais mercadorias.

Todavia, ao que pese a Fiscalização apontar os pagamentos antecipados das mercadorias importadas, o que de fato poderia configurar interposição fraudulenta na modalidade comprovada, seria necessária a identificação de que tais pagamentos foram efetivamente suportados pela terceira pessoa apontada como real adquirente.

Indicou a Fiscalização que o cotejamento das informações constante das planilhas de fls. 86-116, evidencia o fato de que, no momento dos registros das importações, as mercadorias tinham como adquirente certa e determinada, no presente processo, a empresa MC Rio.

Concluiu ainda que, “*mediante o cruzamento de informações das notas fiscais com as declarações de importação, ficou evidenciada que a integralidade dos bens de cada declaração de importação foi transferida a um único adquirente, logo após o desembaraço. Inclusive, para expressiva parte das declarações de importação registradas, houve aporte financeiro pela MC-Rio para fins de fechamento de câmbio*”.

Em análise dos documentos trazidos aos autos, chamou a atenção as seguintes constatações, a exemplo dos registros de DIs no período de 10/10/2014 a 30/10/2014:

DI	DATA DE REGISTRO	NFE R\$ DATA	NFS R\$ DATA DESTINATÁRIO	CONTRATO DE CÂMBIO LIQUIDAÇÃO DATA/SWIFT	ORIGEM INDICADA PELA FISCALIZAÇÃO
14/1958763-5 (e-fls. 2857)	10/10/14	1489 160.437,93 14/10/14	1492 171.080,00 15/10/14 Buono Gusto	124976027 142.340,90 7/10/2014	Origem não apontada na Planilha 4 (e-fls. 612)
14/1959290-6 (e-fls. 2844)	10/10/14	1488 160.437,93 14/10/14	1499 172.900,00 27/10/14 MC Rio	124976684 142.340,90 7/10/2014	Origem não apontada na Planilha 4 (e-fls. 612)
14/1959291-4 (e-fls. 2831)	10/10/14	1487 160.437,93 14/10/14	1497 172.900,00 27/10/14 Buono Gusto	24976261 142.340,90 7/10/2014	Origem não apontada na Planilha 4 (e-fls. 612)
14/1973219-8 (e-fls. 2615)	13/10/2014	1490 164.362,55 15/10/2014	1500 176.800,00 27/10/14 MC Rio	24946966 146.109,60 6/10/2014	Origem não apontada na Planilha 4 (e-fls. 612)
14/1973229-5 (e-fls. 2818)	13/10/14	1486 159.392,44 14/10/14	1498 177.840,00 27/10/14 Buono Gusto	24946484 146.109,60 6/10/2014	Origem não apontada na Planilha 4 (e-fls. 612)
14/1973248-1 (e-fls. 2805)	13/10/14	1485 159.392,44 14/10/14	1494 174.720,00 21/10/14 Buono Gusto	24945408 146.109,60 6/10/2014	Origem não apontada na Planilha 4 (e-fls. 612)
14/1976586-0 (e-fls. 2756)	14/10/14	1491 283.208,87	1502 312.170,00	124972645 276.746,40	Origem não apontada na Planilha

		15/10/14	27/10/14 MC Rio	7/10/2014	4 (e-fls. 612)
14/2001217-9 (e-fls. 2725)	16/10/14	1496 186.180,81 22/10/14	1501 223.250,00 27/10/14 MC Rio	152.220,00 14/11/2014	Origem não apontada na Planilha 4 (e-fls. 612)
14/2038504-8 (e-fls. 2725)	22/10/14	1495 288.354,29 22/10/14	1502 312.170,00 27/10/14 MC Rio	125131654 264.666,20 14/10/2014	Origem não apontada na Planilha 4 (e-fls. 612)
14/2061982-0 (e-fls. 2628)	24/10/2014	1505 165.128,57 29/10/2014	1507 170.560,00 30/10/2014 MC Rio	25162258 141.471,20 15/10/2014	Origem não apontada na Planilha 4 (e-fls. 612)
14/2074038-7 (e-fls. 2654)	27/10/14	1503 166.603,95 29/10/14	1510 171.340,00 03/11/14 MC Rio	125178375 141.587,16 16/10/2014	Origem não apontada na Planilha 4 (e-fls. 613)
14/2074039-5 (e-fls. 2680)	27/10/14	1504 158.943,22 29/10/14	1512 167.520,00 03/11/14 MC Rio	125212781 136.620,00 17/10/2014	Origem não apontada na Planilha 4 (e-fls. 613)
14/2088999-2 (e-fls. 2641)	29/10/2014	1506 168.833,55 29/10/2014	1513 171.340,00 03/11/2014 MC Rio	25162479 141.471,20 15/10/2014	Origem não apontada na Planilha 4 (e-fls. 612)
14/2092583-2 (e-fls. 2705)	30/10/14	1508 217.352,74 30/10/14	1511 231.660,00 03/11/14 Buono Gusto	125997699 179.010,00 26/11/2014	Origem não apontada na Planilha 4 (e-fls. 613)
14/2095904-4 (e-fls. 2717)	30/10/14	1509 217.647,00 30/10/14	1514 231.660,00 03/11/14 MC Rio	126103933 181.116,00 2/12/2014	Origem não apontada na Planilha 4 (e-fls. 613)

No período acima, é possível constatar que a acusação não demonstrou, de forma suficiente, as antecipações de pagamentos da MC RIO, indicando que a Recorrente suportou os recursos financeiros para custear as operações com o Comércio Exterior realizadas pela ACQUA VIVA.

Reitero que o caso em análise versa sobre acusação de interposição fraudulenta na modalidade comprovada e, portanto, cabe à Fiscalização identificar tais pagamentos e vinculações.

Em suma, no presente litígio, não foi comprovada a necessária intenção de dissimular, mascarar ou esconder do Controle Aduaneiro a realidade sobre as operações de importação objeto da autuação.

Os fatos indicados pela Fiscalização como passíveis de configurar interposição fraudulenta não comprovam que há negócio aparente divergente do negócio real, resultando no vício na causa e consequente violação ao controle aduaneiro⁹.

⁹ FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Introdução ao Direito Aduaneiro. São Paulo: Editora Intelecto, 2018, págs. 164.

Outrossim, não obstante o presente caso versar sobre importação na modalidade direta e, diante das circunstâncias fáticas adotadas pelo ilustre Auditor Fiscal para motivar o lançamento de ofício, em especial com relação à vinculação entre as empresas e a observação sobre a transferência das mercadorias em curto espaço de tempo, destaco a SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 158 – COSIT, de 24 de setembro de 2021, assim Ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO – II

IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. DISPENSABILIDADE DE IDENTIFICAÇÃO DO ENCOMENDANTE DO ENCOMENDANTE PREDETERMINADO. INFRAÇÕES POR FRAUDE, SIMULAÇÃO OU INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRAZO DE ESTOQUE.

A importação por encomenda envolve, usualmente, apenas dois agentes econômicos, ou seja, o importador por encomenda e o encomendante predeterminado, que são, respectivamente, o contribuinte e o responsável solidário pelos tributos incidentes. A presença de um terceiro envolvido – o encomendante do encomendante predeterminado - não é vedada pela legislação, não descaracteriza a operação de importação por encomenda, e, portanto, não é obrigatória sua informação na Declaração de Importação, desde que as relações estabelecidas entre os envolvidos na importação indireta representem transações efetivas de compra e venda de mercadorias.

A ocorrência de relações comerciais autênticas com terceiros, nos casos de importação por encomenda, por si só, não caracteriza ocultação do real comprador mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta, de que trata o inciso V, do art. 23 do Decreto-Lei (DL) nº 1.455, de 1976, ou acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários, de que trata o art. 33 da lei nº 11.488, de 2007, desde que as relações estabelecidas entre todas as partes sejam legítimas, com comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados, observado o disposto no § 2º do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976.

A simples vinculação societária entre empresas nacionais envolvidas em operação legítima de importação por encomenda não se confunde com a figura da infração de ocultação do sujeito passivo mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta, de que trata o inciso V, do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976.

A legislação aduaneira de regência não estabelece prazo mínimo para permanência de mercadoria importada em estoque, seja por parte do importador ou por parte do encomendante predeterminado. O curto tempo de permanência de mercadoria em estoque não tem o condão de, encomenda, de que trata o art. 11 da Lei nº 11.281, de 2006.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 237; Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, com redação da Lei nº 10.637, de 2002; Lei nº 11.281, de 2006, arts. 11 e 13; Lei nº 11.488, de 2007, art. 33; Decreto nº 70.235, de 1972, art. 49; Decreto nº 6.759, de 2009 (Regulamento Aduaneiro), art. 18 e art. 106, § 1º, II; Decreto nº 7.212, de 2010, art. 264; Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 2018, art. 3º; e Instrução Normativa RFB nº 1.986, de 2020.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a consulta na parte que não atende aos requisitos exigidos, especificamente em relação às perguntas de números 2 (dois), 3(três), 6 (seis), e à primeira parte da pergunta nº 7 (sete), tendo em vista que os referidos questionamentos não observam o previsto nos incisos II, XI e XIV do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013, que

regulamenta o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

Dispositivos Legais: Art. 18, incisos II, XI e XIV, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

No caso concreto que embasou a Solução de Consulta em referência, foi analisada a importação na modalidade por encomenda. Todavia, foi abordada, de maneira elucidativa, a relação contínua entre empresas, para as quais são vendidas as mercadorias importadas. Vejamos:

Com efeito, a legislação estabelece que a comprovação da legitimidade das operações de importação, perante a fiscalização, é condição fundamental para afastar casos de fraude, simulação ou interposição fraudulenta. Por outro lado, **é importante destacar que, nas autuações relativas às infrações por ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, o ônus probatório dos casos de fraude ou simulação (inclusive a interposição fraudulenta) é do Fisco, que deve indicar nos autos o conjunto probatório que caracterize a ocorrência da infração tipificada em lei, conforme se depreende da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CAREF)**. Vide Acórdão nº 3403-002.842, de 25 de março de 2014. (destaque nosso)

Com isso, colaciono abaixo a conclusão apontada pela COSIT:

25. Por todo o exposto, propõe-se que a presente consulta seja solucionada de forma a esclarecer que:

i) É ineficaz a consulta na parte que não atende aos requisitos exigidos, especificamente em relação às perguntas de números 2 (dois), 3(três), 6 (seis), e à primeira parte da pergunta nº 7 (sete), tendo em vista que os referidos questionamentos não observam o previsto nos incisos II, XI e XIV do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013, que regulamenta o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil;

ii) A importação por encomenda envolve, usualmente, apenas dois agentes econômicos, ou seja, o importador por encomenda e o encomendante predeterminado, que são, respectivamente, o contribuinte e o responsável solidário pelos tributos incidentes. A presença de um terceiro envolvido - o encomendante do encomendante predeterminado - não é vedada pela legislação, não descaracteriza a operação de importação por encomenda, e, portanto, não é obrigatória sua informação na Declaração de Importação, desde que as relações estabelecidas entre os envolvidos na importação indireta representem transações efetivas de compra e venda de mercadorias;

iii) A ocorrência de relações comerciais autênticas com terceiros, nos casos de importação por encomenda, por si só, não caracteriza ocultação do real comprador mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta, de que trata o inciso V, do art. 23 do Decreto-Lei (DL) nº 1.455, de 7 de abril de 1976, ou acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários, de que trata o art. 33 da lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, desde que as relações estabelecidas entre toda as partes sejam legítimas, com comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados, observado o disposto no § 2º do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976;

iv) A simples vinculação societária entre empresas nacionais envolvidas em operação legítima de importação por encomenda não se confunde com a figura da infração de ocultação do sujeito passivo mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta, de que trata o inciso V, do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976; e

v) A legislação aduaneira de regência não estabelece prazo mínimo para permanência de mercadoria importada em estoque, seja por parte do importador ou por parte do encomendante predeterminado. O curto tempo de permanência de mercadoria em estoque não tem o condão de, isoladamente, descaracterizar modalidade de importação indireta por encomenda.

26. Finalmente, é imperioso frisar que o entendimento manifestado na presente Solução de Consulta não tem a capacidade de obstar o dever constitucional, previsto no art. 237 da Constituição Federal, e assegurado pelo art. 18 do Decreto nº 6.759, de 2009, da fiscalização aduaneira investigar e apurar qualquer irregularidade que possa estar acobertada por operações de importação indireta, nos termos da IN RFB nº 1.986, de 29 de outubro de 2020.

4.3. Interposição fraudulenta comprovada. Ônus da prova da Fiscalização.

Em síntese, se foi identificada a origem dos recursos empregados nas operações e apontado o importador oculto (real interveniente), sendo aplicada ao importador ostensivo (ACQUA VIVA) 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 a circunstância fática que se pretenda lançar, bem como as particularidades jurídicas que tornam ilícita determinada conduta.

E, por se tratar de penalidade sobre acusação de dolo, o encadeamento lógico dos fatos exige elementos probatórios harmonizantes, que resultem em evidências (provas indiciárias) passíveis de sustentar a ocorrência de fraude ou simulação.

É importante ponderar, ainda, que a simulação deve ocorrer subjetivamente, com a intenção de dissimular, mascarar, esconder a realidade ou o objetivo de um negócio jurídico.

Neste sentido, destaco o v. **Acórdão nº 3302-003.138**, proferido pela 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara da 3ª Seção com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

SIMULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Simular é o ato de fingir, mascarar, esconder a realidade, camuflar o objetivo de um negócio jurídico valendo-se de outro, eis que o objetivo intentado seria alcançado por negócio diverso, daí o motivo de o artigo 167 do Código Civil dispor que o negócio jurídico simulado será nulo.

Não é simulação o desmembramento das atividades por empresas do mesmo grupo econômico, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.

Recurso de Ofício Negado

A decisão acima aborda sobre a configuração de simulação em operações comerciais realizadas entre a empresa autuada e sua subsidiária. Transcreve-se abaixo excerto do r. voto condutor da decisão acima, de relatoria do ilustre Conselheiro Walker Araujo:

Nessa situação fática, a autoridade fiscal entendeu que houve simulação no negócio realizado entre a interessada e sua subsidiária (Agro-Florestal Ltda.), posto que segundo ela a aquisição de madeira da empresa EUCATEX AGROFLORESTAL LTDA de fato não teria ocorrido, haja vista que a madeira seria oriunda de fazendas pertencentes a própria Interessada, havendo pura e simplesmente mera transferência de bem, não existindo, assim, direito à tomada de crédito.

Em suma, pretende a fiscalização demonstrar que a criação da empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda. foi simulada, objetivando uma diminuição no recolhimento de PIS/COFINS.

Como a acusação da autoridade fiscal é de que a Interessada tenha simulado o negócio jurídico realizado, o enfrentamento da existência ou não de simulação é medida que se impõe.

O planejamento tributário, na medida em que tem sua legalidade provada pelo uso de formas alternativas ou indiretas, representando o negócio jurídico praticado, tem o seu limite de licitude na equivalência entre o fato praticado e o seu efeito jurídico. Ultrapassado este limiar, aparece o artifício dissimulador necessário para disfarçar ou camuflar o verdadeiro e real ato promovido e os seus efeitos jurídicos.

No direito tributário, é perfeitamente admissível ao contribuinte utilizar-se de meios lícitos para economizar/reduzir tributos. Assim, o planejamento tributário, que pode ser legítimo, é ponto de conturbada verificação, considerando que se deve aferir até que ponto é possível ao contribuinte (sujeito passivo da relação), empreender métodos e negócios jurídicos que impliquem a não ocorrência do fato gerador de determinado tributo.

Assim, é na prática de atos simulados que o limite da licitude é transposto, cabendo à Administração Pública investigar e provar sua ocorrência. Sobre atos simulados, trazemos à baila os ensinamentos do professor Silvio Rodrigues¹⁰:

"A simulação é, na definição de Beviláqua, uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. Negócio simulado, portanto, é aquele que oferece uma aparência diversa do efetivo querer das partes. Estas finigem um negócio que na realidade não desejam.

Encontram-se aí os elementos básicos caracterizadores da simulação, pois nela é elementar a existência de uma aparência contrária à realidade. Tal disparidade é produto da deliberação dos contraentes. De fato, a simulação caracteriza-se quando duas ou mais pessoas, no intuito de enganar terceiros, recorrem a um ato aparente, quer para esconder um outro negócio que se pretende dissimular (simulação relativa), quer para fingir uma realidade jurídica que nada encobre (simulação absoluta). Trata-se, portanto, de uma burla, intencionalmente construída em conluio pelas partes que almeja disfarçar a realidade enganando terceiros." (destaques incluídos).

Segundo Silvio de Salvo Venosa¹¹ caracteriza a simulação, fundamentalmente, a divergência consciente entre a vontade e a declaração realizada, confira-se:

¹⁰ Rodrigues, Silvio - Direito Civil – Parte Geral. vol. 1 São Paulo Saraiva, 2000 30ª Edição. pág. 222-228

"Há, na verdade, oposição entre o pretendido e o declarado. As partes desejam mera aparência do negócio e criam ilusão de existência. Os contraentes pretendem criar aparência de um ato, para assim surgir aos olhos de terceiros.

A disparidade entre o querido e o manifestado é produto da deliberação dos contraentes.

Na simulação, há conluio. Existe uma conduta, um processo simulatório; acerto, concerto entre os contraentes para proporcionar aparência exterior do negócio".

Interessante, também, verificar o magistério de Paulo Ayres Barreto¹²:

"A simulação em sentido lato é definida como a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, que visa a aparentar um negócio jurídico inexistente, ou que, se existe, é diferente daquele que se realizou, com o propósito de iludir terceiros. E requisito indispensável, portanto, que haja uma divergência entre a vontade interna e a declarada, como bem lembra César García Nova.

No âmbito fiscal, o prejuízo ocasionado pelo ato simulado é o não recolhimento ou a diminuição do valor que efetivamente deveria ser recolhido a título de tributo. Sobre esse assunto, o Direito Tributário, por força do art. 109 do Código Tributário Nacional, segue o conceito dado pelo Direito Privado, o qual distingue duas espécies de simulação: a absoluta e a relativa.

A simulação será absoluta quando não houver relação negocial efetiva entre as partes, isto é, elas praticam um ato de forma ostensiva, mas este, verdadeiramente não ocorre. Por conseguinte, não esperam nenhum efeito do ato simulado. É, por exemplo, o caso de venda simulada para executar uma fraude contra credores.

Por outro lado, caracteriza-se a espécie relativa (dissimulação) quando há dois negócios jurídicos sobrepostos: o simulado aparece para terceiros, mas sua função na verdade é ocultar outro negócio, dissimulado, aqueles que as partes realmente desejam."

Os requisitos para configurar simulação estão previstos no Código Civil, em seu artigo 167, §1º, que assim dispõe:

"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;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Sobre o tema, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais têm adotado o seguinte posicionamento:

"SIMULAÇÃO/DISSIMULAÇÃO – Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade, ao passo que a dissimulação contém em seu bojo um disfarce, no qual se encontra escondida uma operação em que o fato revelado não guarda correspondência com a efetiva realidade, ou melhor, dissimular é encobrir o que é". (acórdão 10194.771)

¹¹ VENOSA, SILVIO SALVO. Direito Civil, Parte Geral, Editora Atlas Jurídico, 6a edição, pág. 523

¹² BARRETO, Paulo Ayres. Ato Simulado e Sonegação Fiscal. São Paulo: Editora Noeses, 2014. Pág. 7.

Depreende-se dos citados ensinamentos que **SIMULAR É O ATO DE FINGIR, MASCARAR, ESCONDER A REALIDADE, CAMUFLAR O OBJETIVO DE UM NEGÓCIO JURÍDICO VALENDO-SE DE OUTRO, EIS QUE O OBJETIVO INTENTADO SERIA ALCANÇADO POR NEGÓCIO DIVERSO, DAÍ O MOTIVO DE O ARTIGO 167 DO CÓDIGO CIVIL DISPOR QUE O NEGÓCIO JURÍDICO SIMULADO SERÁ NULO, PORÉM, SUBSISTIRÁ O QUE SE DISSIMULOU, SE FOR VÁLIDO NA SUBSTÂNCIA E NA FORMA.**

POR ISSO, INCUMBE AO FISCO DESCONSTITUIR A PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DE QUE GOZAM OS ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS ATACADOS, PROVANDO QUE NÃO PASSAM DE MERA APARÊNCIA OU OCULTAM UMA OUTRA RELAÇÃO JURÍDICA DE NATUREZA DIVERSA, ESCAMOTEANDO A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, HÁ DE SE VALER DA PROVA INDIRETA, DE INDÍCIOS, QUE HÃO DE SER GRAVES, PRECISOS, CONCORDANTES ENTRE SI, RESULTANTES DE UMA FORTE PROBABILIDADE E INDUTORES DE LIGAÇÃO DIRETA DO FATO DESCONHECIDO COM O FATO CONHECIDO.

Contudo, não vejo nos autos nenhum indício de ato simulado, posto que as irregularidades apontadas pela autoridade fiscal, que poderiam configurar a famigerada "simulação", não restaram comprovadas.

Com efeito, não há nos autos provas de que a Interessada, no exercício de 2008, era proprietária dos imóveis que são extraídas as madeiras utilizadas como insumos em seu processo produtivo. Por outro lado, os documentos societários carreados no processo, os quais foram devidamente registrados na JUCESP, indicam, até prova em contrário, que as propriedades da Interessada foram transferidas no exercício de 2007, a título de integralização de capital, à empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda., dando conta que os imóveis não mais pertenciam a Interessada.

Neste ponto, destaca-se que a integralização de capital realizada pela Interessada, avalizado por ordem judicial e devidamente registrado nos órgãos competentes (JUCESP), demonstra que houve transferência de propriedade dos bens da Interessada à empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda., comprovando que, de fato, ela não era proprietária dos imóveis onde são extraídos os insumos.

A Solução de Consulta nº 224, de 14 de agosto de 2014, embora não trate de questão idêntica a discutida neste processo, esclarece que a integralização de capital equivale a alienação propriamente dita, senão vejamos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. TRANSFERÊNCIA. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL. PESSOA FÍSICA. GANHO DE CAPITAL. INCIDÊNCIA.

Na operação de incorporação de ações, a transferência destas para o capital social da companhia incorporada caracteriza alienação cujo valor, se superior ao indicado na declaração de bens da pessoa física que as transfere, é tributável pela diferença a maior, como ganho de capital, na forma da legislação. Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, art. 252; Lei nº 7.713, de 1988, art.3º; Lei nº 9.249, de 1995, art. 23; e Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, arts. 2º, 3º, 16, 27 e 30.

Portanto, não vejo irregularidades na operação de compra e venda realizada entre a Interessada e a empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda., tratando-se de mera operação mercantil devidamente aceita em nosso ordenamento jurídico. (sem destaque no texto original)

Considerando que no litígio em análise foi aplicada a 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), reitero que deve a Fiscalização sustentar a acusação

na comprovação da conduta dolosa do autuado, praticada para o fim de ocultar o real adquirente de mercadorias importadas.

Neste sentido, o Decreto nº 70.235/1972¹³ assim prevê:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e **demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.**¹⁴ (sem destaque no texto original)

Com isso, na modalidade de interposição fraudulenta comprovada, para lançamento da multa aduaneira, o Auditor Fiscal precisa provar a materialidade da infração (critério material) e sua autoria (critério pessoal/sujeito passivo), sob pena de infringir a regra do artigo 142 do Código Tributário Nacional, pelo qual compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Igualmente pertinente destacar que a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, ao regular o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, assim prevê quanto aos atos administrativos:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados

O Ilustre Jurista CARRAZZA preleciona:

"Os tipos tributários como que fecham a realidade tributária, **NÃO PODENDO SER ALARGADOS POR MEIO DE PRESUNÇÕES, FICÇÕES OU MESMO INDÍCIOS.** É inadmissível que o agente fiscal abra aquilo que o legislador, atento aos ditames constitucionais, cuidadosamente fechou. (...) Logo, o lançamento e o auto de infração também estão sob a égide da segurança jurídica, com os seus consectários (estrita legalidade, tipicidade fechada, ampla defesa etc.). Enquanto edita estes atos

¹³ BRASIL. Decreto nº 70.235/1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm

¹⁴ BARBIERI, Luís Eduardo Garrossino. Ensaios de Direito Aduaneiro. Coords. Claudio Augusto Gonçalves Pereira e Raquel Segala Reis. Editora Intelecto: São Paulo, 2015.

administrativos, o Fisco não pode, sob pena de nulidade, adotar critérios próprios (subjetivos), no lugar dos legais." (sem destaque no texto original).¹⁵

Quanto ao ônus da prova em caso de interposição fraudulenta, oportuno invocar o entendimento da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como se constata através do v. **Acórdão nº 3401-005.157**, no qual o Ilustre Conselheiro Relator Leonardo Ogassawara de Araújo Branco assim observou:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 13/04/2005 a 12/03/2007

INFRAÇÃO DE OCULTAÇÃO MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO, INCLUSIVE A INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. ARTIGO 23 DO DECRETO LEI Nº 1455/76. NÃO CARACTERIZAÇÃO. CARÊNCIA PROBATÓRIA.

O tipo infracional previsto no artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76 não é a mera ocultação do sujeito passivo nas operações de comércio exterior, mas a ocultação realizada "mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros", de modo que, para a caracterização da infração, deve ser identificado o dolo e a infração deve ser grave em substância e não uma infração meramente formal.

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, 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 aos olhos da fiscalização

INFRAÇÃO DE OCULTAÇÃO MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO, INCLUSIVE A INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. ARTIGO 23 DO DECRETO LEI Nº 1455/76. DEMONSTRAÇÃO. CARÊNCIA PROBATÓRIA.

Na hipótese de "interposição fraudulenta comprovada", o ônus probatório da ocorrência de "ocultação mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros" é do Fisco, que deve levantar um conjunto de elementos de prova que demonstrem que as condutas imputadas aos intervenientes das operações de comércio exterior se enquadram no tipo infracional. Na hipótese de "interposição fraudulenta presumida", exige-se, para aplicação da presunção, que se demonstre, no mínimo, que o contribuinte não logrou êxito em comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados para a realização da importação.

16. Quanto (ii) à segunda infração, de interposição fraudulenta, nada há que confirme o quanto, limitando-se a autuante a afirmar que "(...) da análise da documentação apresentada, **em especial, os extratos bancários fornecidos, foi constatado que antes do desembaraço ou fechamento de câmbio de importação ocorria depósito efetuado em conta corrente da empresa em valor aproximadamente ao necessário para o pagamento dos impostos e/ou fechamento do câmbio**". A afirmação é novamente feita de maneira genérica: não se preocupa a autoridade fiscal em apontar a quais

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 314-315

documentos se refere, onde estariam, ou por quais motivos. Tampouco os referidos extratos bancários estão presentes.

17. Passa-se, assim, ao campo das elucubrações e da criação de presunções em desfavor da contribuinte, mediante saltos lógicos que não são aptos a lastrear, sequer minimamente, um auto de infração: "(...) finda fiscalização, e tendo sido constatado que a empresa não comprovou a origem, disponibilidade e dos recursos empregados em operações de comércio exterior, foi formulada a representação fiscal". Tais fundamentos causaram espécie ao relator do Acórdão CARF nº 310200.577, situado às fls. 677 a 686, que realizou as seguintes considerações, com as quais comungamos:

(...)

27. Assim, a autoridade fiscal não aponta sequer o mínimo para o restabelecimento da presunção e, muito menos, o dolo dos agentes envolvidos, pois comungamos do entendimento de que há necessidade de se demonstrar o intuito de enganar a Fazenda Pública com o objetivo de obtenção de vantagem que implique prejuízo ao controle aduaneiro para que seja possível se falar em uma interposição do tipo fraudulenta, este sim o comportamento que se reprime por meio de sanção punitiva de caráter gravoso, como é a pena de perdimento. Não se vislumbra, no presente caso, o animus de fraudar, o comportamento malicioso.

28. Desta forma, o auto de infração não merece acolhida: não em virtude de erro de fundamentação positiva, mas de carência probatória, o que resolve o mérito, e não implica nulidade.

29. Assim, com base nestes fundamentos, voto por conhecer e, no mérito, negar provimento ao recurso de ofício.” **(sem destaques no texto original)**

Destaco igualmente o v. **Acórdão nº 3301-003.975**, proferido pela 1ª Turma da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 28/02/2005 a 26/01/2006

DECADÊNCIA. INFRAÇÕES ADUANEIRAS. A decadência em matéria aduaneira é regida pelo art. 139 do Decreto-lei nº 37/66, que determina o prazo decadencial de 5 anos para impor penalidades, a contar da data da infração, no caso, o registro da declaração de importação.

Recurso de Ofício Negado

IMPORTAÇÃO. FRAUDE NÃO DEMONSTRADA. PENA DE PERDIMENTO INCABÍVEL.

A medida extrema de perdimento de bens somente se mostra cabível quando demonstrada cabalmente as fraudes por artifícios dolosos e documentação emitida com falsidade ideológica imputadas ao contribuinte.

ÔNUS DA PROVA. CONSTITUIÇÃO DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO.

É ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na ausência de provas, o lançamento tributário deve ser cancelado.

No r. voto vencedor do v. Acórdão em referência, a Ilustre Conselheira Semíramis de Oliveira Duro deu provimento ao Recurso Voluntário, considerando que “*estará o contribuinte no campo da **ilicitude** se o negócio jurídico for simulado ou se houver a ocorrência do disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, ou seja, se as condutas esconderem, modificarem ou excluïrem o fato jurídico-tributário*”. Igualmente foi destacado que “*não basta a simples suspeita de fraude ou simulação para que o negócio jurídico realizado pelo contribuinte possa ser desconsiderado pela autoridade administrativa, é necessária a prova do intuito doloso aplicado com a finalidade de modificar as características essenciais do fato jurídico-tributário*”.

Destaco, ainda, o v. Acórdão nº 3201-008.237, de relatoria do Ilustre Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004

MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA, NA IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DOS REAIS INTERVENIENTES NA OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO MEDIANTE SIMULAÇÃO. ART.23, DO DECRETO-LEI 1455/76. PRESUNÇÃO LEGAL. ART. 27 DA LEI Nº 10.637/2002. ÔNUS PROBATÓRIO.

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. Ônus probatório da simulação é do fisco.

Nos termos do art. 23, da Lei nº 10.637/2002, a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste. A presunção somente resta autorizada mediante a comprovação de que o recursos utilizados na operação não pertenciam ao importador que formalizou a declaração de importação.

No mesmo sentido: Acórdãos nºs 3402-005.378, 302-39918, 3403-002.941, 310101.078, 3201-00.496, 3401-003.977 e 3403-002.842.

Em suma, não obstante os indícios apontados em Relatório Fiscal, diante da acusação do ilícito de interposição fraudulenta na forma do artigo 23, inciso V do Decreto-Lei nº 1455/76 (comprovada), sendo apontado que as importações ocorreram por conta e ordem e, considerando a diferenciação já exposta neste voto, faltam elementos probatórios da prática dolosa passível de resultar em vício na causa de tais operações. Para sustentar a ocorrência da imputada fraude e simulação, deveria a Fiscalização ter comprovado neste processo:

- ✓ Que a MC RIO negociou e contratou com o Fornecedor Estrangeiro (Exportador), na condição de real interveniente nas operações apontadas na autuação ou, no mínimo, apresentado nestes autos a apuração realizada no PAF nº 11762.720.078/2015-33 sobre as negociações e contratações referentes aos fatos geradores deste caso;
- ✓ A inexistência de capacidade financeira e disponibilidade dos recursos, bem como a inexistência de capacidade operacional da importadora

ACQUA VIVA, demonstrando que as importações foram subsidiadas pela MC RIO;

- ✓ Que os recursos utilizados para sustentar todas as operações lançadas são originados da MC RIO, na condição de real adquirente/importadora oculta;
- ✓ Quais critérios foram adotados para considerar a margem de lucro praticada pela importadora como baixa e/ou insuficiente, atentando às especificidades da mercadoria (perecível) e do ramo de atividade.

E, conforme análise demonstrada neste voto, não há elementos suficientes, tampouco a necessária comprovação passível de sustentar a conclusão pela ocorrência de fraude ou simulação nas operações de importação e, por consequência, afastar a validade dos negócios jurídicos realizados entre tais empresas, resultando em necessário cancelamento da autuação.

5. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou provimento aos Recursos Voluntários, para cancelar o auto de infração.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cynthia Elena Campos

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Redator designado.

Conforme relatado, o lançamento em questão é decorrente de um procedimento especial de fiscalização relativo à diversas operações de importação realizadas pela empresa Acqua Viva Comércio Internacional Ltda, responsável pela ocultação do real adquirente, tendo culminado com a aplicação da pena de perdimento em desfavor da empresa MC Rio Comércio de Alimentos Ltda, considerada pela fiscalização a real adquirente das mercadorias.

Todavia, em razão da impossibilidade de apreensão das mercadorias, devido a sua não localização, consumo, ou revenda, foi realizada a conversão do perdimento em multa de 100% (cem por cento) do valor aduaneiro, com base no § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976 (*in verbis*):

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**.

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

§ 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”. (grifos nossos)

Contextualizada a autuação, passamos à análise dos argumentos de defesa das empresas envolvidas. Cumpre esclarecer que, em virtude dos recursos voluntários serem idênticos, sua análise será feita em conjunto, respeitadas eventuais especificidades.

Com relação às alegações de ausência de correlação lógica e clara com os fatos descritos, falta de observação às formalidades previstas nos incisos III e IV do art. 10 do Decreto 70.235/72, e ausência de intimação no processo nº 11762.720078/2015-33, esta última suscitada apenas pela empresa MC Rio, afasto desde já o pedido de nulidade do Auto de Infração.

Tais argumentos não são suficientes para demonstrar afronta às hipóteses do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972, bem como não restou caracterizado qualquer cerceamento ao direito de defesa das recorrentes, nos termos do Acórdão de piso e do tópico 3 do Voto Vencido, com os quais concordo integralmente.

Superadas as preliminares de nulidade suscitadas, passo à análise do mérito dos recursos apresentados, e nesse sentido adoto como minha razão de decidir, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/1999, os seguintes trechos do voto condutor da decisão recorrida, de lavra da ilustre julgadora Ivani Suave, que enfrentou todos os argumentos de defesa apresentados, repetidos nos recursos voluntários aqui analisados (grifos nossos):

(...)

Inicialmente, cumpre esclarecer que em virtude das peças de defesa apresentadas serem idênticas sua análise será feita em conjunto, respeitando as eventuais especificidades de cada impugnação.

(...)

O interessado traz argumentos quanto à inocorrência da importação fraudulenta por conta e ordem de terceiros, pois, tratam-se de importações com planejamento estratégico, afirmando, ainda, que a empresa Acqua Viva não era seu único fornecedor, tampouco, a MC Rio era o único destinatário das mercadorias importadas pela Acqua Viva.

A **multa equivalente ao valor aduaneiro**, decorrente da pena de perdimento por dano ao Erário, exigida no presente Auto de Infração, **tem por gênese um ato ilícito – a ocultação do real adquirente**. Assim, cabe apresentar o conceito de interposição fraudulenta de terceiros normatizado no artigo 59 da Lei nº 10.637/02.

O referido artigo alterou a redação do art.23, do Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de Abril de 1976, que define as infrações que causam dano ao Erário, acrescentando-lhe o inciso V.

(...)

Observando o significado do termo ocultação e o texto expresso no inciso V, do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76, percebe-se que o **núcleo do tipo infracional reside na conduta dolosa de ocultar, esconder ou encobrir a pessoa física ou jurídica (real sujeito passivo)** que promove a entrada ou a saída de mercadoria do território nacional, utilizando-se para isso de ardis fraudulentos ou simulatórios, inclusive mediante a interposição fraudulenta de terceiras pessoas.

Ainda, se depreende da leitura do inciso V é que o importador interposto é **aquele que deliberadamente oculta o responsável pela importação**, independentemente da sua capacidade econômica e da efetiva transferência de recursos.

(...)

Se o responsável pela importação foi o comprador no mercado interno, ou seja aquele que possuía o domínio do fato, e utilizou uma interposta pessoa para realizar a importação, **o real comprador manteve-se recôndito aos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros**.

A mera ocultação do real comprador (responsável pela importação) configura infração tipificada no inciso V, do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76. **Enquadrando-se nesse contexto, aqueles casos em que a mercadoria apenas transpassa pelo importador sendo imediatamente enviada ao real comprador** após o desembaraço aduaneiro em questão de dias, ou até mesmo em questão de horas.

(...)

A nova redação do § 3º, do artigo 23, dada pela Lei nº 12.350/10, que substituiu a redação originariamente dada pela Lei nº 10.637/02, incorporou ao Decreto-Lei nº 1455/76 a alternância de procedimentos, quando houver a caracterização da situação definida em Lei como dano ao Erário, passa a existir dois procedimentos:

- Aplicação efetiva de pena de perdimento; ou
- A punição com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.

A cessão de nome, por sua vez, é conduta punível nos termos do art. 33 da Lei 11.488/2007, in verbis:

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.

Com a vigência da Lei 11.488/2007, **o legislador decidiu penalizar de forma distinta aqueles que, em conluio, executaram a infração denominada de interposição fraudulenta** do Decreto-Lei 1.455/76, atribuindo nova penalidade pecuniária, equivalente a 10% do valor da operação acobertada, direcionada especificamente a quem agiu como instrumento da irregularidade, ou seja, o importador.

Dessa forma, constatada a prática dessas duas condutas, devem ser aplicadas as penalidades específicas para cada uma delas, visto que cada uma das multas tem natureza jurídica diversa, havendo conforme disposições legais acima citadas. Assim, tratam-se, portanto, de infrações diferentes.

(...)

Para apreciar o cabimento da “cessão de nome”, no entanto, faz-se necessário analisar os aspectos atinentes à configuração da situação que lhe dá ensejo, qual seja, a interposição fraudulenta.

Observando atentamente o art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76 percebe-se que há dois caminhos para a caracterização da interposição. **Esta pode ser tipificada pela prova da ocultação do real comprador (inciso V) ou ser presumida pela não comprovação dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior** (parágrafo 2º do art. 23), sendo dispensável que as duas ocorram concomitantemente, ou seja, constatada a ocorrência de uma delas, identifica-se o elemento tipificado.

Em qualquer situação, o reconhecimento da ocorrência da interposição fraudulenta, seja via demonstração fática da ocultação do real adquirente, seja via aplicação da presunção legal, considera-se consumado o dano ao erário, independentemente da comprovação do benefício auferido pelo infrator ou da finalidade última a serviço da qual o ato ilícito foi praticado. **Ou seja, o dano ao erário, ocorrida uma das hipóteses da norma, dá-se por si na conduta-meio, não importando qual seja o seu fim.**

Cabe aqui também tecer alguns **comentários a respeito da prova indiciária**. Assim dispõe Paulo Celso B. Bonilha em seu livro Da prova no processo administrativo tributário:

“Sob o critério do objeto, nós vimos que as provas dividem-se em diretas e indiretas. As primeiras fornecem ao julgador a idéia objetiva do fato probando. As indiretas ou críticas, como as denomina Carnelutti, referem-se a outro fato que não o probando e que com este se relaciona, chegando-se ao conhecimento do fato por provar através de trabalho de raciocínio que toma por base o fato conhecido.

Indício é o fato conhecido (“factum probatum”) do qual se parte para o desconhecido (“factum probandum”) e que assim é definido por Moacyr Amaral dos Santos:

‘Assim, indício, sob o aspecto jurídico, consiste no fato conhecido que, por via do raciocínio, sugere o fato probando, do qual é causa ou efeito.’

(...)

Questão que repercute no processo administrativo tributário consiste na preliminar de validade de utilização da prova indiciária que serve de fundamento ao lançamento, em substituição à prova documental estabelecida como base de comprovação dos fatos geradores em causa.

Trata-se das figuras conhecidas como arbitramento e desclassificação de escrita, cuja ocorrência supõe que os documentos não existam ou sejam omissos e não mereçam fé e idênticas irregularidades inquinem as declarações e esclarecimentos prestados pelo contribuinte, de tal sorte que, em obediência à legislação tributária, a alternativa do lançamento de ofício fique restrita aos elementos informativos de que o fisco possa lançar mão”.

Conforme ressalta Bonilha, **a prova indiciária, neste caso, se aplicaria se os indícios levantados pela fiscalização fossem fortes o suficiente para levar, por via do raciocínio, a ocorrência da cessão de nome** por parte da empresa Acqua Viva.

No caso em questão, verifica-se nos autos **que as mercadorias eram transferidas, em sua integralidade de cada declaração de importação, a um único adquirente, imediatamente ao desembaraço**, assim como, constata-se que parte das declarações de importação registradas pela importadora ACQUA VIVA **teve câmbio antecipado, sendo tais operações de câmbio supridas por aportes igualmente antecipados pela MC RIO**. Esses aportes financeiros da adquirente ocorriam muitas vezes em momentos anteriores e/ou próximo às datas de registro das declarações de importação, conforme se verifica no quadro abaixo:

DI	Registro	Desembaraço	Quantidade	Destinatário Final	NF-e	Emissão	Quantidade
14/2061982-0	24/10/14	29/10/14	26.000	MC RIO	1507	30/10/14	26.000
14/2449537-9	19/12/14	22/12/14	26.000	MC RIO	1587	23/12/14	26.000
14/2481499-7	29/12/14	29/12/14	19.000	MC RIO	1595	30/12/14	19.000
15/0028806-5	07/01/15	08/01/15	27.000	MC RIO	1598	09/01/15	27.000
15/0178538-0	28/01/15	28/01/15	19.000	MC RIO	1620	29/01/15	19.000
15/0375856-9	27/02/15	03/03/15	24.990	MC RIO	1658	04/03/15	24.990
15/0400985-3	03/03/15	16/03/15	23.000	MC RIO	1663	16/03/15	23.000
15/0517370-3	19/03/15	01/04/15	23.000	MC RIO	1683	01/04/15	23.000
15/0606005-8	01/04/15	07/04/15	23.000	MC RIO	1690	08/04/15	23.000

Observa-se que **todas as notas-fiscais de venda à empresa MC Rio, anexadas ao processo, estampam como destino o endereço da própria empresa importadora, Acqua Viva:**

Identificação do Emitente ACQUA VIVA COMERCIO INTERNACIONAL LTDA RUA MINISTRO MAVIGNIER - 180 - DEL CASTILHO - RIO DE JANEIRO - RJ - 20760-070 Telefone: 3297-8844 Fax: E-mail:		DANF-e Documento Auxiliar da Nota Fiscal 0 - ENTRADA 1 - SAÍDA 1 Nº. 1655 SÉRIE 3 FL 1 de 1	
DESTINATÁRIO/REMETENTE			
NOME/RAZÃO SOCIAL MC RIO COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA		CNPJ/CPF 20.239.479/0001-20	
LOGRADOURO R MINISTRO MAVIGNIER		Cidade/UF DEL CASTILHO RJ	
CEP 20760070		MUNICÍPIO RIO DE JANEIRO	
Número 180		Complemento 213297-8822	
Inscrição Estadual 00000000		Data da Emissão 02/03/2015	
Data da Entrada/Saída 02/03/2015		Hora de Saída 16:59	

Acrescente-se, ainda, **que as empresas Acqua Viva e MC Rio ostentam o mesmo quadro societário e o mesmo domicílio fiscal**, demonstrando uma clara interdependência.

Cabe elucidar que a interdependência e a equiparação do importador à industrial estão dispostas nos artigos 612 e 9º do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto 7212/2010, respectivamente.

(...)

A equiparação, estabelecida no RIPI, atribui ao importador a obrigação de recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) não apenas na importação, mas também na revenda/saída dos produtos importados ao mercado interno, bem como a obrigação de escriturar livros fiscais e de cumprir com as demais obrigações acessórias, ainda que o mesmo desenvolva atividade meramente comercial.

Com o advento do uso da empresa interposta em operação de comércio exterior, percebeu-se a **necessidade de se estender essa mesma equiparação para a figura do adquirente que se vale de um intermediário (empresa interposta)** para realizar suas importações.

O artigo 79 da MP 2.158/2001 cuidou dessa previsão:

Art. 79. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

O artigo 13 da Lei nº 11.281/06 estendeu também essa condição ao encomendante:

Art. 13. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira,

importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

A partir desta nova previsão legal, a utilização de empresa interposta em operações de comércio exterior sem a adoção de uma das duas modalidades (Importação por “conta e ordem” ou Importação por “encomenda”), implica também na não observância de:

- Uma obrigação tributária principal - Em relação a omitir sua condição de equiparado à industrial;
- Uma obrigação tributária acessória - Por não realizar a escrituração do IPI.

A prática de interposição fraudulenta de pessoas **possibilita a quebra da cadeia do IPI com a consequente sonegação daquele tributo**. Não se trata do IPI vinculado à importação, este é recolhido automaticamente no ato de registro da DI, quando devido. **Trata-se do IPI que incide em etapa posterior ao desembaraço aduaneiro**, IPI incidente sobre o valor da operação na fase comercial posterior ao desembaraço.

O **sujeito passivo oculto** ao não se apresentar aos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros **esquiva-se de assumir sua posição na cadeia do Imposto sobre Produtos Industrializados**, tal qual determina a legislação.

Assim, deve-se aplicar a penalidade pela inobservância da legislação que contempla a possibilidade de empresas que tenham relações comerciais operarem conjuntamente nas figuras do importador por conta e ordem de terceiros.

No caso sob exame, restou evidenciado que não se tratava de uma importação por conta própria, **mas sim de uma importação por “conta e ordem”, na qual o real adquirente e beneficiário oculta-se dos olhos da autoridade aduaneira** e se vale de um terceiro para importar mercadorias para vendê-las no mercado interno.

E tratando-se de importação por conta e ordem de terceiro há que se seguir e observar a IN SRF Nº 225/2002.

(...)

A escolha entre importar mercadoria estrangeira por conta própria (importação direta) 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. **Todavia, tanto o importador quanto o real adquirente ou encomendante, devem ser devidamente identificados perante o Fisco, cumprirem as obrigações acessórias previstas na legislação e, conforme o caso, observar o tratamento tributário específico dessas operações**, as quais devem ser expressamente informadas às autoridades aduaneiras por meio da Declaração de Importação - DI.

A prestação de informações diversas da realidade, nas operações de importação, como no caso de que aqui se trata, viola o controle aduaneiro, **uma vez que o real interveniente envolvido na operação foge à fiscalização aduaneira**, porque não figura ostensivamente perante o Fisco, por ocasião da importação.

Conforme se verifica no relatório fiscal e nos anexos com os cotejamentos realizados, a Acqua Viva **utilizava-se de recursos financeiros antecipados pela empresa MC Rio**, a qual registrava a dotação financeira envolvida na execução das importações.

A autoridade fiscal destaca os aportes financeiros pela MC Rio, com base nas informações planilhadas às fls. 225/233:

A comprovação do que ora se assevera é possível ao se observar a coluna intitulada ‘Origem Ingresso’ daquela tabela (Anexo 3). Nesta coluna, os dados identificados pelas rubricas ‘Pgto Forn MC RIO’ e ‘TED 20.239.479’ referem-

se à adquirente MC RIO, cabendo lembrar que o CNPJ da fiscalizada é 20.239.479/0001-20.

Antecipado	DI	Liquidação	Data	Ingresso	Origem Ingresso
			18/02/2015	45.000,00	Pgto Forn 12.889.158
			18/02/2015	105.000,00	Pgto Forn MC RIO
X	15/0335700-9	227.851,80	19/02/2015		
			20/02/2015	105.000,00	Pgto Forn MC RIO
			20/02/2015	730.000,00	TED 20.239.479
	15/0094682-8	372.232,00	23/02/2015		
X	15/0375856-9	231.469,88	23/02/2015		
			23/02/2015	110.000,00	TED 20.239.479
			23/02/2015	35.000,00	Pgto Forn MC RIO
			23/02/2015	95.000,00	Pgto Forn 12.889.158
	15/0094683-6	151.378,20	24/02/2015		

Por sua vez, o interessado, em sua peça impugnatória, apresenta os métodos de conservação dos pescados, informando que utiliza “um método” que permite manter a qualidade do produto por 13 meses, afirmando que não se tratam de produtos tão perecíveis quanto acredita a fiscalização e discorre sobre o planejamento estratégico e a fidelização à empresa Acqua Viva, os quais levariam a uma redução do lucro com fins de manter mercado.

Todavia, os argumentos apresentados pelas empresas não afastam a imputação aplicada pela fiscalização.

Diante o exposto, **verifica-se que a fiscalização apresentou muito bem seu conjunto probatório para caracterização da interposição** e, devidamente, efetuou o lançamento da multa de 100 % sobre o valor aduaneiro em função da mercadoria não localizada, consumida ou revendida nos termos do §3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976.

Sobre a alegação de que a autuação tem efeito confiscatório, tem-se que a Constituição Federal, em seu artigo 150, IV, veda às pessoas jurídicas de direito público a utilização de tributo com o efeito de confisco, clara limitação ao poder de tributar.

Pode-se dizer que o princípio do não-confisco **é uma limitação imposta pelo legislador constituinte ao legislador infraconstitucional**, não podendo este último instituir tributo que tenha efeito confiscatório. Dirige-se ao legislador ordinário **e não ao servidor público que aplica a lei**. Finalmente, num segundo momento, o princípio dirige-se, eventualmente, ao Poder Judiciário que deve aplicá-lo no controle difuso ou concentrado da constitucionalidade das leis.

Todavia, não se pode dizer que o princípio esteja direcionado à administração tributária. Esta se submete ao princípio da legalidade, **não podendo se esquivar à aplicação de lei editada conforme o processo legislativo constitucional**. Não cabe à administração tributária criar a lei, e muito menos se furtar a aplicá-la ou negar sua vigência. Ao contrário, a administração deve continuar a observar a lei até que outra a revogue, ou então que o Poder Judiciário a afaste.

A administração pública rege-se pelo princípio da legalidade (CF, art. 37, caput), especialmente em matéria de administração tributária, que é uma atividade administrativa plenamente vinculada (CTN, arts. 3º e 142, parágrafo único).

Destaca-se que como resolução de ordem geral, aplicável às soluções adotadas para todas as matérias litigiosas desse lançamento, cabe dizer que eventuais jurisprudências administrativas e/ou judiciais trazidas aos autos pelo Impugnante não lhe beneficiam, haja vista que as decisões arguidas, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, não

constituem normas complementares do Direito Tributário, porquanto não haja lei que lhes atribua eficácia normativa. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente se aplicando às partes envolvidas nos litígios correspondentes.

(...)

Isto exposto, voto no sentido de considerar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário devido.

Logo, o que se observa na autuação, ratificada pela decisão de primeira instância, é o esforço da fiscalização na produção de um robusto conjunto probatório que evidencie a interposição fraudulenta na modalidade comprovada, uma vez que o Auto de Infração foi lavrado com fundamento legal no inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, cumulado com o §3º, que prevê a multa equivalente a 100% do valor aduaneiro da mercadoria.

Diferentemente das alegações constantes nos recursos voluntários apreciados, a fiscalização não buscou o enquadramento no tipo legal por mera presunção, ou seja, pela não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, nos termos do §2º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76 (interposição fraudulenta na modalidade presumida).

Pelo contrário, as informações compiladas na planilha constante do Anexo 3 do Auto de Infração (fls. 225 a 233) comprovam que parte considerável das operações de câmbio antecipado vinculadas às declarações de importação da Acqua Viva foram supridas por aportes igualmente antecipados da MC Rio, e que esses aportes financeiros ocorriam muitas vezes em momentos anteriores e/ou muito próximos ao registro das declarações de importação.

Ora, mais uma vez cabe esclarecer que não buscou a fiscalização presumir a interposição fraudulenta pela não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, mas sim apresentar a origem efetiva dos recursos, oriundos de aportes regulares da “real adquirente”, oculta nas operações, ou seja, da empresa MC Rio.

Portanto, não há que se falar em inversão do ônus probatório no caso em tela, visto que a fiscalização acertadamente se encarregou de trazer aos autos as provas necessárias, confirmando assim o correto enquadramento da multa lançada, em consonância com os fatos descritos no Auto de Infração e no Relatório de Ação Fiscal.

Cabe salientar ainda que a origem dos recursos empregados nas operações de importação constitui apenas um dentre diversos elementos probatórios destacados pela decisão de piso e apresentados no item “IX” do Relatório de Ação Fiscal, assim intitulado: “Dos fatos que caracterizam a ocultação do real beneficiário na presente ação fiscal”.

Interessante destacar os seguintes trechos do referido relatório (fls. 38 a 46):

A Transferência Integral das Mercadorias Importadas a um Único Cliente

Como devidamente destacado em momento precedente do presente Relatório, nas operações de importação examinadas, foi constatado que a empresa ACQUA VIVA transferiu a integralidade dos produtos nacionalizados de cada declaração de importação a um único cliente.

(...)

Desta forma, fica evidente que, no momento da nacionalização dos bens, a empresa autuada já possuía um destinatário previamente convencionado, fato que denota

claramente a natureza de encomenda efetivada em momento precedente ao despacho aduaneiro.

(...)

O Curto Espaço de Tempo entre o Desembaraço e a Transferência dos Bens

Como pode ser facilmente observado, nestes exemplos, o prazo médio de transferência dos bens importados, após o respectivo desembaraço, é de apenas um dia. Estendendo a análise a todas as operações sob fiscalização (92 operações), cujas informações foram acostadas ao Anexo 2, verifica-se que tal prazo é significativamente curto, apresentando a média de 3,84 dias.

Ademais, tem-se que o documentário fiscal examinado revela que as notas fiscais de entrada das mercadorias importadas e as respectivas notas de venda, todas emitidas pela importadora ACQUA VIVA, apresentam-se de forma notadamente sequencial (Anexo 3), o que reforça os indícios então apurados em sede de seleção e pesquisa.

O Exame do Documentário Apresentado pela Importadora ACQUA VIVA

(...)

Ademais, constata-se que todas as notas fiscais estampam o endereço de destino das mercadorias em tela como Rua Ministro Mavignier, 180, Parte, Del Castilho, Rio de Janeiro, RJ, que é o mesmo daquele registrado no Sistema CNPJ para a importadora ACQUA VIVA.

(...)

Neste ponto, cabe ressaltar que, à época das operações de importação examinadas, a importadora ACQUA VIVA e a adquirente MC RIO apresentavam em seus respectivos quadros societários os mesmos responsáveis legais, o Sr. Leopoldo José Cabral e a Sra. Rosely Kowalski Cabral.

Em outro giro, é interessante verificar que as notas fiscais examinadas corroboram a constatação de que todo o volume de mercadorias importadas pela ACQUA VIVA foi integralmente transferido a apenas duas sociedades empresárias, sendo uma delas a MC RIO, como bem demonstra o resumo a seguir:

(...)

Na tabela acima, cabe repisar, foram consignados apenas os dados afetos às operações de venda da ACQUA VIVA para a MC RIO. Os dados relativos à outra adquirente constam do processo administrativo de nº 11762.720.037/2017-17.

Interessante notar a impressionante sequência de vendas realizadas para a fiscalizada, em montantes bastante expressivos, em dados muito próximas. Aliás, sobre tais volumes de mercadorias, não há como deixar de notar a exata correspondência do que foi importado com o que foi repassado para a adquirente.

Ademais, observando os preços praticados pela ACQUA VIVA em suas vendas para MC RIO, constata-se que a margem de lucro média é expressivamente baixa. Com efeito, reproduz-se, a seguir, o que foi verificado pela fiscalização, devendo ser gizado que as margens indicadas foram calculadas considerando-se apenas os valores consignados nas notas fiscais citadas, sem qualquer adição de outros custos e despesas suportados pela importadora ACQUA VIVA:

(...)

A média das margens é inferior a 5%, sendo a maior delas igual a 32,63% e a menor, igual a -23,94% (a operação realizada a partir da DI nº 14/2468434-1 envolveu a nota fiscal de entrada nº 1588, cujo valor é de R\$ 386.698,33, e nota fiscal de venda nº 1590, emitida no valor de R\$ 294.115,90; isto é, a operação de venda foi efetuada num valor bem inferior ao preço de aquisição das mercadorias pertinentes).

(...)

Ainda, quando a fiscalização afirma que “todo o volume de mercadorias importadas pela ACQUA VIVA foi integralmente transferido a apenas duas sociedades empresárias, sendo uma delas a MC RIO”, trata-se a outra adquirente da empresa Buono Gusto Comércio de Alimentos LTDA, conforme se verifica no processo administrativo de nº 11762.720037/2017-17, citado no Auto de Infração (fl. 43).

Nesse sentido, e somente para reforçar o entendimento do “*modus operandi*” das autuadas, observa-se na resposta da empresa Acqua Viva Comércio Internacional Ltda ao termo de intimação nº 320/2015 (fl. 222), que a empresa Buono Gusto, única adquirente das mercadorias além da MC Rio, pertence ao mesmo grupo econômico:



Acqua Viva

Comércio Internacional Ltda Rua Ministro Mavignier 180 P - Del Castilho
Cep 20.760 - 070 - Rio de Janeiro - RJ - CNPJ 09 590 877 / 0001 - 54 IE 78 514
795 Tel/fax (55-21 3277 4161) office@acquavivafoods.com

Em cumprimento ao termo de intimação nº 320/2015 para a apresentação de esclarecimentos e elementos de prova referente aos lançamentos a créditos da conta corrente do banco Santander (agencia 4180 c/c 13.000178-1) informamos o seguinte

1- primeiramente esclarecer que os CNPJs e contas bancárias citadas na intimação pertencem as empresas do mesmo grupo econômico constituído pelas empresas:

- Acqua Viva Comercio Internacional Ltda.
- Buono Gusto comercio de Alimentos Ltda
- MC RIO Comercio de alimentos Ltda.
- Resolve Cobranças Ltda ME

Recebido sem
anexo do construtor

MF / RFB / SRRF07 / IRF / RJ0
SEFIA 1 / LEAD 2
Em 22/09/16
VIVIANE DA COSTA SILVA
Chefe

Assim, a autuação oferece vários elementos que convergem para a conclusão acerca do ilícito, ou seja, da interposição fraudulenta na modalidade comprovada, em todas as operações de importação relacionadas neste processo.

Esse conjunto probatório, é óbvio, deve ser cotejado com elementos contrários eventualmente trazidos pelas autuadas e, dessa contraposição, no presente caso, resulta que a prova produzida pela fiscalização se inclina favoravelmente ao direito reclamado pelo Fisco, devendo assim prevalecer, uma vez que nenhuma outra prova a veio ilidir.

Os documentos apresentados pela autuada em nada alteram as conclusões sobre o quadro probatório produzido pela fiscalização. Deveras, a defesa não apresentou nenhuma contraprova, seja ela qual for, que atestasse a regularidade das importações e destituísse a conclusão do relatório fiscal.

Assim, subsiste o vigor do robusto conjunto probatório trazido aos autos pela fiscalização.

Por fim, no que se refere ao pedido de conversão do julgamento em diligência, para produção das provas periciais que entende a recorrente necessárias, o art. 18 do Decreto nº 70.235/72 confere à autoridade julgadora de primeira instância a faculdade de determinar, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, bem como quando seu requerimento se lhe afigurar desnecessário à instrução processual.

A realização de diligências ou perícias pressupõe que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado e/ou esclarecimentos adicionais acerca de questões específicas porventura obscuras no processo. Outrossim, não se presta a diligência para a produção de provas ao encargo do sujeito passivo.

Devem, portanto, limitar-se ao aprofundamento da investigação sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova que se encontram nos autos, não podendo ser utilizadas para reabrir, por via indireta, a ação fiscal.

Ainda, da análise do Decreto nº 70.235/72, emerge claro que a exegese que norteia o processo administrativo fiscal está fincada no entendimento de que a prova pericial deve ser produzida antes de qualquer outra razão, com o fim de firmar convencimento do julgador incumbido de dirimir a controvérsia instaurada com a impugnação, que em face de questões de difícil deslinde pode necessitar de esclarecimentos.

Isto posto, quanto ao pedido formulado nos Recursos Voluntários aqui analisados, considera-se desnecessária a realização de diligência, porquanto presentes nos autos os elementos capazes de formar a convicção do julgador, bem como por não se prestar tal procedimento à produção de provas que o sujeito passivo tinha o dever de trazer aos autos junto com a peça impugnatória.

Dispositivo

Ante o exposto, voto por negar provimento aos Recursos Voluntários.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Frederico Schwochow de Miranda