



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

**Processo n°** 11817.000155/2008-23  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-002.639 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de maio de 2014  
**Matéria** AI MULDI SUBSTITUTIVA PENA PERDIMENTO INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA  
**Recorrente** VENDOR COMERCIAL DE MANUFATURADOS LTDA  
**Recorrida** DRJ-FORTALEZA-CE

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 22/02/2007 a 03/12/2007

PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. OBTENÇÃO DE CORRESPONDÊNCIAS COMERCIAIS. PROVA LÍCITA. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

O Auditor Fiscal, no exercício de funções inerentes ao cargo que ocupa, ao executar procedimentos de fiscalização, pratica os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, tais como apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados.

A legislação tributária federal garante à Administração Pública o pleno acesso a documentos que tenham relação direta ou indireta com a atividade empresarial exercida pela contribuinte como forma de averiguar o fiel cumprimento das obrigações tributárias, sendo lícita a obtenção dos mesmos em procedimento de fiscalização.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 22/02/2007 a 03/12/2007

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. SIMULAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DE DANO AO ERÁRIO.

Fica caracterizado o dano ao erário quando comprovadamente se constata a interposição fraudulenta pela simulação, em que o importador ostensivo oculta a real compradora dos produtos estrangeiros, esta, empresa não habilitada a operar no comércio exterior, que, informalmente e à revelia do Fisco, contrata empresa terceira para adquirir produtos no exterior, incorrendo no tipo infracional capitulado inciso V do artigo 23 do Decreto-lei n° 1.455/76.

**DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. PENA SUBSTITUTIVA.**

A pena de perdimento de mercadoria é substituída pela multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, quando esta houver sido consumida ou não for localizada.

Recurso Voluntário Negado.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA TURMA ORDINÁRIA da TERCEIRA CÂMARA da TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO do CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da redatora designada. Vencidos os conselheiros Gileno Gurjão Barreto (relator) e Fabíola Cassiano Keramidas, que davam provimento ao Recurso. A conselheira Fabíola Cassiano Keramidas acompanhou o relator pelas conclusões. Designada a conselheira Maria da Conceição Arnaldo Jacó para redigir o voto vencedor.

(Assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente

(Assinado digitalmente)

Gileno Gurjão Barreto - Relator

(Assinado digitalmente)

Maria da Conceição Arnaldo Jacó - Redatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Walber José da Silva (Presidente), Gileno Gurjão Barreto (Vice-Presidente); Fabíola Cassiano Keramidas, Paulo Guilherme Déroulède, Mônica Elisa de Lima e Maria da Conceição Arnaldo Jacó..

## Relatório

Adota-se o relatório da decisão recorrida, por bem refletir a contenda.

*“Da autuação*

*Trata o presente processo da exigência de crédito tributário decorrente de procedimento fiscal levado a efeito pela Alfândega da Receita Federal do Brasil do Aeroporto Internacional de Brasília (DF), em decorrência de auditoria concernente às importações realizadas, formalmente, pelo contribuinte FABIAMCE COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, CNPJ nº 00.249.870/0001-07, que culminou com a lavratura do auto de infração-AI em face de VENDOR COMERCIAL DE MANUFATURADOS LTDA, real adquirente/responsável pelas operações, datada de 10/06/2008, relativo à conversão da pena de perdimento das mercadorias, fruto da ocorrência de Dano ao Erário, fincado na ocultação do sujeito passivo — inciso V c/c §1º do art.23 do Decreto-Lei nº 1.455/76 -, em penalidade pecuniária, no importe equivalente ao respectivo valor dos bens, à vista da impossibilidade de apreensão destes, consoante destaca o § 3º do aludido dispositivo normativo, todos com esteio na nova redação consignada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002, redundando no*

total de R\$ 218.053,73, nos termos das peças acostadas às fl. 2/19.

Segundo consta do relatório de auditoria, parte integrante do AI, o sujeito passivo, à revelia de qualquer contrato, tomou os serviços de importação da empresa FABIAMCE COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA - esta regularmente habilitada no SISCOMEX -, empresa com a qual foram negociadas importações de mercadorias. Ressaltam, também, as autoridades fiscais que "[...] a **totalidade da carga importada pela Fabiamce era transferida, de imediato ao ato de importação, para a empresa Vendor**" (fl. 8). Relatam, ainda, os auditores fiscais incumbidos da fiscalização, dentre outras questões (fl. 9/12):

a) a atuada antecipou valores para a empresa Fabiamce.

[ -]valores enviados via Banco, sob o título "Adiantamento a Fornecedores " em datas que antecederam o registro das declarações de importação, de forma sistemática e continuada, em relação às declarações de importação relacionadas no Demonstrativo de Valor Aduaneiro, conforme comprova o seu Livro Diário 2007 —fls. 04; 07; 11; 69; 71; 68; 72; 69; 83; 86; 87; 85; 91; 95. (Doc. nos autos). A antecipação se dava antes mesmo do registro da Declaração de Importação, formalmente lançada pela empresa Fabiamce, que se declarava ao Fisco como Importadora e como Adquirente da Mercadoria;

b) haveria "uma relação de confiança mútua entre as empresas envolvidas, uma vez que a Fabiamce chega a emitir nota fiscal de venda com data de emissão antes mesmo de ocorrer o registro da DP";

c) a atuação de pessoa jurídica importadora em operações por conta e ordem de terceiros deve obedecer a certos requisitos contidos na IN SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002, notadamente o disposto no parágrafo único de seu artigo 1º, bem como em seu artigo 2º.

d) inexistiria contrato formal entre as. empresas envolvidas, tendo a empresa Fabiamce, em resposta a intimação da fiscalização, respondido literalmente:

"A empresa Vendor é nossa cliente e já efetuamos algumas vendas de produtos importados a ela, conforme NF's: 016170, 015149, 016333, 016401 e 016737. Essa venda é de mercadorias já nacionalizadas e com todos os impostos pagos, por isso não mencionamos nas notas os números das DI's de origem.

(Segue em anexo as referidas DI's de importação)

Segue também os contratos de frete interno, no qual as cargas veem (sic) consolidadas de São Paulo para Goiânia, sempre acompanhadas de notas de entrada.

Quanto a estabelecer contrato de importação por conta e ordem, não fizemos este, pois não tratamos de importação de encomenda. Somos uma empresa estabelecida há 25 anos e há mais de 15 anos iniciamos com importação " (nos autos).

e) ocorreria, ainda que informalmente, operação por conta e ordem e sob encomenda,

uma vez que a totalidade da carga de cada uma das declarações de importação foi entregue, transferida com utilização de emissão de nota fiscal de venda, da Fabiamce para a Vendor. Tanto a Vendor quanto a Fabiamce faziam, de forma simultânea, contatos com a

*China (exportadores) para instruí-los sobre questões de natureza operacional e para acertos de pagamentos aos exportadores localizados na China. Tais valores, como já se relatou, eram adiantados pela Vendedor para a Fabiamce, antes do registro da DI, sem constar a Vendedor — real adquirente oculto, nos documentos obrigatórios do despacho aduaneiro, somente aparecendo na dupla condição de importadora e de real adquirente a Fabiamce, a qual tinha pleno conhecimento que fazia nas Declarações de Importação, sob auditoria, uma declaração, ainda que em tese, falsa. A documentação comprova que tanto a Fabiamce quanto a Vendedor agiam de forma combinada, planejada e preparada, antes mesmo da prática do ato de importação, que tem como marco jurídico o registro da Declaração de Importação no Siscomex. (Doc. Probante nos autos)*

*f) reproduz o artigo 3º da IN SRF nº 225 de 2002, relativo à obrigatoriedade de o importador por conta e ordem de terceiros informar, na DI, o CNPJ do adquirente da mercadoria, além do endosso ou consignação em favor do importador no conhecimento de carga, e da identificação do adquirente na fatura comercial;*

*g) que a empresa Fabiamce, embora tivesse apresentado declaração tentando demonstrar que a comercialização dos produtos para a autuada não teria sido premeditada, fora, na verdade, contratada informalmente pela Vendedor — que, à época, não estava autorizada pela RFB a praticar atos de importação e exportação, visto não deter a correspondente habilitação no Siscomex;*

*h) que a Vendedor teria praticado "[...] ato de importação por conta e ordem, inclusive, comprovadamente, com a antecipação dos pagamentos a serem enviados ao exterior para cumprir os contratos externos em nome da empresa Fabiamce, que por sua vez emprestava a sua estrutura operacional" (conf. fls. 12);*

*Í) que tudo fora feito "de forma a não declarar o real adquirente e fonte dos recursos financeiros para as operações de importação em seqüência e continuadas"; nesse sentido, e com base em . documento encontrado no escritório da empresa Vendedor, em Brasília, ("[...]J (troca de efeitos comerciais) entre os intervenientes localizados no exterior . (China) e as empresas Vendedor e Fabiamce)", ressaltam que a pessoa jurídica Fabiamce "[...]J não fez as operações sob fiscalização, que são seqüenciadas e contínuas, de modo aleatório, mas sim de forma combinada, organizada entre ambas as empresas, com antecipação de valores, conforme registram os lançamentos do Livro Diário 2007". Asseveram, outrossim, verbis:*

*[...] Os repasses das mercadorias entre a Fabiamce e a Vendedor se davam a baixo custo e com mínimo valores agregados e quando a Vendedor efetivamente vendia a mercadoria para terceiros, em geral, órgãos públicos, na maior parte das vezes, o fazia com valores expressivos de agregação. Neste momento, a documentação apenas demonstrava que eram mercadorias estrangeiras adquiridas no mercado interno, portanto, sem tributação do imposto sobre produtos industrializados, enquanto na documentação da Fabiamce, apesar de não constar como deveria o valor do imposto sobre produtos industrializados pela saída de mercadoria de importação, fato gerador interno e não ligado ao desembaraço aduaneiro, caso houvesse o lançamento o seria por valores ínfimos, uma vez que restaria, como restou prejudicado o real valor agregado, em face da ocultação do real beneficiário e financiador das importações realizadas. Tais custos restam demonstrados e comprovados pela documentação fiscal e serão*

*relatados no Demonstrativo de Valor Aduaneiro.*

*Por tais razões, e, notadamente, em vista de os fatos acima se enquadrarem no tipo infracional disposto no inciso XXII do artigo 618 do Regulamento Aduaneiro à época, vigente — Decreto nº 4.543/2002 — (ocultação do real comprador ou responsável pela operação, mediante fraude ou simulação), foi aplicada a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria (Art. 618, § 1º do Decreto nº 4.543/2002, que tem como fundamento legal o art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com a redação dada, pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002), este, levantado nos termos dos cálculos de fls. 15/16 dos autos do presente processo.*

*De se realçar, também, que, no curso do procedimento fiscal, os interessados foram devidamente intimados a promover sua motivação visando elidir os fundamentos fáticos que resultaram na imputação fiscal.*

*Assim, a fiscalização concluiu pela ilegitimidade das operações de importação, realizadas formalmente por Fabiamce Comércio Importação e Exportação Ltda, vez que impulsionadas mediante a ocultação do verdadeiro responsável pela operação, o que ensejou a pena de perdimento em face da autuada, em virtude da subsistência do Dano ao Erário, nos termos do inciso V c/c § 1º do art. 23 do Decreto 1.455/76, com a redação produzida pela Lei nº 10.637/2002. Vale ressaltar que referida pena de perdimento das mercadorias não foi operada em virtude da impossibilidade material de sua concretude, tendo em vista a ausência de sua localização, ou consumo respectivo, desaguando na penalidade que lhe é substitutiva, com esteio no § 3º do mencionado diploma legal.*

*Cumprir destacar, finalmente, que os fatos acima descritos ensejaram a formalização de representação fiscal para fins penais, a qual é objeto do processo administrativo nº 11817.000156/2008-78.*

#### *Da impugnação*

*Cientificada do lançamento em 13/06/2008 — sexta-feira, conforme AR de fl. 157, a autuada se insurgiu contra a exigência, tendo apresentado, em 15/07/2008, a impugnação de fl. 159/176, onde apresenta os argumentos que, entende, demonstrariam a insubsistência do lançamento formalizado contra si, a seguir, em resumo, adiante postos:*

*- a retenção de e-mails da empresa autuada representaria ofensa ao disposto no inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal, que protege o sigilo da correspondência, comunicações telegráficas, dados e comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal; (como a RFB adquiriu esses e mail?)*

*- a busca e apreensão de documentos, desguarnecida da, entende, necessária ordem judicial, caracterizaria a ilicitude da prova — no caso, os e-mails, os quais teriam servido de base para a demonstração de que a impugnante havia praticado ato de importação "por conta e ordem". Cita em seus fundamentos respeitáveis doutrina e jurisprudência (fl. 161/194) e defende que o fato de o lançamento se basear em prova ilícita ensejaria a declaração de sua nulidade;*

- o procedimento administrativo fora instaurado a partir de denúncia anônima, e que, segundo o Parecer AGU/GV nº 01/2007, "nenhuma denúncia ou escrito anônimo pode justificar, desde que isoladamente, a imediata apuração por parte da autoridade em processo ou procedimento formal";

- com esteio na teoria dos frutos da árvore envenenada, há de ser decretada a completa nulidade do procedimento de fiscalização instaurado com base em denúncia anônima, uma vez que contrariaria a Constituição Federal:

Importante salientar, até porque demonstra a veracidade do aqui alegado, que os Auditores-Fiscais, assim que adentraram à empresa Vendor, encaminharam-se direto para os computadores e começaram a vasculhar todos os e-mails, particulares ou não, em busca de qualquer indício que pudesse sustentar a fiscalização.

Causa ainda estranheza o fato de terem sido Auditores Fiscais da Aduana que compareceram à empresa para efetuar a fiscalização, eis que o mais comum é que a mesma seja efetuada por Auditores-Fiscais da própria Receita Federal.

Quando chegaram à empresa, conforme já afirmado, os Auditores- Fiscais, ainda sem qualquer fundamentação para a fiscalização, buscavam incessantemente qualquer prova ou indício de que havia qualquer irregularidade, deixando totalmente evidente a ausência de motivação legal para tal fiscalização.

Assim, tendo sido o Mandado de Procedimento Fiscal instaurado em razão de denúncia anônima e absolutamente desprovido de qualquer motivo relevante, o que se comprova na leitura do mesmo, eis que ausente qualquer motivação para a sua instauração, imperioso seja declarada a sua nulidade.

- a multa objeto do inciso XXII do artigo 618 do Decreto nº 4.543/2002 requer seja demonstrada a ocorrência de fraude ou simulação, e que o próprio relatório das autoridades fiscais (alínea "g", fl. 11) deixaria claro "[..] que não houve dolo, má-fé ou qualquer outra prática que pudesse levar ao entendimento de que houve fraude da empresa Vendor [..]";

- o artigo 72 da Lei nº 4.502/64, estabelece ser o dolo — vontade deliberada de praticar o ato ilícito requisito fundamental à caracterização da fraude, e que o mesmo não. teria sido demonstrado no caso dos autos, não tendo ocorrido, portanto, a fraude reclamada;

- as autoridades administrativas tentaram demonstrar "[..] que o simples fato de não constar o nome da Empresa Vendor na Declaração de Importação, por si só, já configura o ilícito', porém, sem sucesso em tal agir;

- o artigo 136 do Código Tributário Nacional - CTN tem como regra a desnecessidade de comprovação da, intenção do agente ou responsável, "salvo disposição de lei em contrário", e que o artigo 618 do Decreto 4.543/2002 "[..] requer a existência de fraude ou simulação para que se configure o delito de ocultação do sujeito passivo da importação [..], o que, repita-se, não ocorreu no presente caso;

- o que se está exigindo "[..] não passa de mera formalidade, que era desconhecida pela empresa Vendor, que adquiriu a mercadoria da empresa Fabiamce acreditando estar efetuando um ato de comércio legal e corriqueiro'.

Assim, requerendo, inicialmente, o acolhimento das preliminares arguidas, protesta pelo desprovimento da exceção em debate.

Em 03/02/2010, nos termos da decisão acostada às fl. 222/226, este colegiado converteu o julgamento em diligência, com fito de

*que a autoridade lançadora avaliasse os aspectos relativos à inclusão de FABIAMCE COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, igualmente, no polo passivo desta demanda. Em resposta, a fiscalização prolatou entendimento, inclusive acompanhado por decisão da lavra da 2ª Turma da DRJ/SP2, no sentido de não visualizar elementos bastantes ao citado aditamento (fl. 227/231), sendo os autos devolvidos a esta unidade para prosseguimento.*

*Cumpre, por fim, destacar que o relator originário deste feito foi, de acordo com a Portaria-MF nº 117, de 02/02/2010, DOU de 04/02/2010, designado para o exercício do mandato de Conselheiro pro tempore, representante da Fazenda Nacional junto à Segunda Turma Especial da Terceira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais deste Ministério, razão da redistribuição dos presentes fôlios.*

Vistos, relatados e discutidos os autos, acordaram os membros da Sétima Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE, por unanimidade de votos, conhecer da impugnação para, preliminarmente, rejeitar as arguições de nulidade suscitadas pela reclamante, e no mérito, negar provimento à impugnação apresentada pelo sujeito passivo, mantendo, na integralidade, o crédito tributário objeto da lide, na forma do relatório e do voto que passam a integrar o presente julgado.

Intimada do acórdão supra em 16.06.2010, inconformada a Recorrente interpôs recurso voluntário em 29.06.2010.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro GILENO GURJÃO BARRETO, Relator

O presente recurso preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

I. Preliminar – Da legalidade da obtenção das provas.

A Recorrente alega que, a i. fiscalização obteve prova dos fatos alegados de forma ilícita, requerendo, portanto a nulidade do presente auto de infração.

Todavia, nesse mister, incorreta a Recorrente. Vejamos.

Busca-se no processo administrativo a verdade material. Interessa à Administração que seja apurada a verdade real dos fatos ocorridos. Isto devido ao princípio da verdade material, onde se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador.

No princípio da verdade material é que, diante da existência de fatos imponíveis não declarados voluntariamente pelo contribuinte, cabe à Fazenda Pública diligenciar para descobri-los e provar a sua existência real.

O princípio da livre convicção do julgador informa o sistema jurídico brasileiro. Por este princípio a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos é feita livremente, pelo julgador. Importa saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento.

**De fato, na condução do processo há que se ter em conta o processo de fixação formal da prova, no qual o julgador se atém à análise dos meios de prova definidos em**

lei, à valoração e admissibilidade das provas apresentadas, para formar o seu livre convencimento para decidir.

Nos termos do artigo 34 e seguintes da Lei nº 9.430/96, a i. fiscalização poderá todo e qualquer documentos, inclusive àqueles mantidos em arquivos magnéticos que tenham relação direta ou indireta com o objeto da fiscalização:

*Art. 34. São também passíveis de exame os documentos do sujeito passivo, mantidos em arquivos magnéticos ou assemelhados, encontrados no local da verificação, que tenham relação direta ou indireta com a atividade por ele exercida.*

Pois bem, no caso em discussão a fiscalização munida de Mandado de Procedimento Fiscal, regularmente formalizado, obteve através de suas fiscalizações os documentos necessários àquela fiscalização, dentre eles os arquivos de e-mail do Recorrente.

Por se tratar de documentos, intimamente, ligados aos fatos fiscalizados, não vislumbro nenhuma nulidade no procedimento fiscal, mesmo porque, não encontramos nos autos, nenhuma objeção do Recorrente quanto à obtenção de tais documentos durante a fiscalização realizada em suas dependências.

Pelo exposto, não acolho a preliminar de nulidade.

II - Da imposição de penalidade sobre a interposição fraudulenta

Estamos diante da discussão pura e simples onde devemos avaliar a infração de interposição fraudulenta tem um fim em si mesmo, ou se é uma infração-meio, ou seja, é necessário que haja a prática de uma infração à Lei tributária operada por meio dessa interposição.

No caso dos autos, não há evidências de lesão ao fisco, seja por meio de classificação incorreta, seja por meio do não recolhimento dos tributos cabíveis e aplicáveis à operação.

Isso posto, cabe ao julgador alinhar-se a uma ou à outra corrente.

Inicialmente, importante inicialmente determinar que os Elementos da Conduta estão no DL nº 1.455/76, litteris:

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

*I - importadas, ao desamparo de guia de importação.*

*II e III - importadas ou bagagem que forem consideradas abandonadas*

*IV – as hipóteses do art. 105, incisos I a XIX do DL 37/66*

Se a mercadoria então está desamparada de Guia da Importação, a hipótese é a que segue:

*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*

Paralelamente, importante anotar que o legislador busca, no âmbito do controle aduaneiro, tanto na Importação por conta e ordem quanto na Importação por encomenda, verificar i) Tributos aduaneiros e valor aduaneiro; ii) Preços de transferência e países com tributação favorecida; iii) Tributos internos; iv) Lavagem de dinheiro e outros crimes relacionados ao fluxo internacional de mercadorias e moeda, em suma proceder o controle aduaneiro e tributário.

Retornando há que se analisar a tipificação penal da norma tributária.

A norma penal possui um verbo e um complemento. O tipo é “importação de mercadorias em que há ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação”. O verbo é “ocultar”. O complemento é o sujeito passivo: i) sujeito passivo; ii) o real vendedor; iii) o comprador; iv) o responsável.

Dito isso, passamos a analisar o que dispõe o art. 37/66 quanto aos responsáveis:

*Art.95 - Respondem pela infração:*

*V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

*VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Lei nº 11.281, de 2006)*

Nesse sentido, o primeiro entendimento seria o de que a ocultação do sujeito passivo seria uma infração de mera conduta. Há jurisprudência nesse sentido:

**DANO AO ERÁRIO. OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO, DO REAL VENDEDOR, COMPRADOR OU DE RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.**

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

*Acórdão 3102-01.239 (Luis Marcelo Guerra de Castro, 11/11/2011, julgado por maioria, quanto a esse ponto)*

O STJ, entretanto, entende de forma absolutamente distinta:

**TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MERCADORIA IMPORTADA. DANO AO ERÁRIO INEXISTENTE. PENA DE PERDIMENTO. INAPLICABILIDADE. PROPORCIONALIDADE.**

*1. Ausente a comprovação do dano ao erário, deve-se flexibilizar a aplicação da pena de perda de mercadoria estrangeira prevista no art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455/76.*

*2. Recurso especial improvido.*

*(REsp 639.252/PR, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, 2T, em 21/11/2006, DJ 06/02/2007, p. 286)*



de lesão aos cofres públicos. Tanto é verdade, que o auto de infração não tem por objeto o lançamento de nenhum tributo. Todos foram devidamente pagos na ocasião do desembaraço aduaneiro.

Ora, conceitualmente, o dano ao Erário Público consiste em um prejuízo à Fazenda causado pela falta de recolhimento de tributo, o que não ocorre no presente caso.

O Colendo Superior Tribunal de Justiça já referendou a necessidade de comprovação de dano ao Erário Público para fins de aplicação de penalidade, *verbis*:

*“PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. DIREITO ADUANEIRO. MERCADORIA IMPORTADA. RÓTULO EM PORTUGUÊS. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DO PAÍS DE ORIGEM. PENA DE PERDIMENTO. LEI Nº 4.502/64. REEXAME DE MATÉRIA PROBATÓRIA. SÚMULA 07/STJ.*

(...)

*2. In casu, a questão atinente à aplicação da pena de perdimento de produtos importados, com supedâneo no art. 45 da Lei nº 4.502/64, foi solucionada pelo Tribunal a quo à luz do contexto fático-probatório encartado nos autos, verbis: "Com efeito, as informações da autoridade impetrada esclarecem que "o agente fiscal encarregado da conferência física do referido contêiner apurou que, embora a natureza e quantidade das mercadorias confirmassem o teor da declaração, as caixas de papelão acondicionadoras dos produtos apresentavam a inscrição do nome 'MIRAMAR', sem qualquer menção do país de origem" (f. 51). Como se observa, não se apurou fraude, má-fé, ou clandestinidade no ato de importação, nem supressão de tributos com dano ao Erário, motivo pelo qual se configura o direito líquido e certo à anulação da pena de perdimento, sem prejuízo da cobrança de tributos aduaneiros, e eventuais sanções pecuniárias pela irregularidade na etiquetagem dos produtos, com o saneamento necessário à liberação da importação. Note-se que, no ponto destacado pela fiscalização, consta dos autos, conforme extrato da Declaração de Importação, que houve identificação clara do País de origem dos produtos (República Popular da China, f. 25), de modo a afastar qualquer possibilidade de configuração de conduta sancionável com a pena de perdimento(...)"*

*3. Deveras, o exame das circunstâncias que redundaram na anulação do auto de infração 0011128/4046/99 (fls. 27/30), que impunha a pena de perdimento (art. 96, II, do Decreto-lei nº 37/66), qual seja, a atipicidade da conduta do importador, carece da análise de aspectos fático-probatórios, interditada em sede de recurso especial, ante a ratio essendi da Súmula 07 do STJ.*

*4. Recurso especial não conhecido. (RESP 1026733, LUIZ FUX, STJ - PRIMEIRA TURMA, DJE DATA:16/06/2008.) (destaques não originais)*

Como se vê, na medida em que inexistente dano ao Erário Federal, tem-se por conseguinte que o auto de infração carece de motivação. Isso porque, a prevalecer a autuação, sem que haja qualquer dano ao Erário, é incongruente e inexato, conforme já foi exposto em

sede preliminar. E além disso, pode-se também falar em ausência de interesse de agir, posto que não há pretensão por parte da Fazenda quanto ao recolhimento de tributo.

Dessa forma, impossível prevalecer a argumentação no sentido de ser desnecessária a demonstração de dano ao Erário Público, dano esse que não ocorreu no caso concreto, sendo de rigor o total cancelamento do auto de infração.

Finalmente, há uma questão tangencial, abordada acima, que pouco tem sido considerada, nesse E. CARF, que significa uma ofensa ao art. 146 do CTN caso interpretemos a interposição como crime de mera conduta.

A atuação da fiscalização, ao constituir crédito tributário por meio do lançamento deve ser provida dos elementos que são essenciais e inerentes a todo e qualquer ato administrativo, dentre os quais, a **motivação**. No âmbito do direito tributário, a exigência da motivação materializa-se pela prescrição do artigo 142 do Código Tributário Nacional, no ponto em que se conceitua o lançamento como procedimento tendente a *determinar a matéria tributável*. O Decreto nº 70.235/1972 determina que o auto de infração deve estar instruído com todos os *elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito* (artigo 9º), devendo conter obrigatoriamente a *descrição do fato* (artigo 10, inciso III).

É o que se evidencia das lições de Misabel Derzi, em seu trabalho de atualização da clássica obra de Aliomar Baleeiro, *verbis*:

*“Assim, o lançamento configura ato de vontade pelo qual o Estado aplica a lei a fato jurídico tributário, determinando situação jurídica individual e concreta. Segundo Seabra Fagundes (O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário, 6ª Ed., São Paulo, Saraiva, 1984, pp .21-24) há cinco elementos a considerar no ato administrativo:*

(...)

**o motivo, que compreende os fundamentos que dão ensejo à prática do ato.** *Tratando-se de ato vinculado, os motivos são legais, devem figurar expressamente pela menção à lei em que se baseia;” (BALEIRO, Aliomar, Direito Tributário Brasileiro, 11ª Ed., Rio de Janeiro, Forense, 2010, pp. 784-785)*

*(destaques não originais)*

Ao tentar desqualificar a natureza das operações de importação, e as subseqüentes operações de venda, mencionadas no relatório fiscal, a autoridade lançadora evade-se da obrigação de motivar adequadamente seu ato administrativo de lançamento, posto que limita-se a dizer que houve a utilização indevida do benefício fiscal.

Com efeito, ao longo de todo o relatório fiscal não há sequer uma linha que justifique o porquê do entendimento no sentido de que a Impugnante teria se beneficiado indevidamente dessa operação.

As lições do jurista português Marcelo Caetano no tocante à motivação dos atos administrativos, abaixo transcritas, são oportunas no caso presente:

*“Os motivos são as razões por que o órgão administrativo tomou certa decisão, e podem consistir em fundamentos de direito ou em **fatos**. Em qualquer caso, a fundamentação deve ser **congruente e exata**.*

**Congruente, isto é, os motivos devem aparecer como premissas donde se extraia logicamente a conclusão, que é a decisão. Se há**

contradição entre a fundamentação e a decisão, essa incongruência não pode deixar de influir na validade do ato.

*Na verdade, quando a lei exige que o ato seja fundamentado, é porque entende deverem ser conhecidas as razões da decisão. Ora, se os motivos invocados não explicam a decisão tomada e até porventura implicariam uma atitude contrária, não pode considerar-se satisfeita a exigência legal. Mesmo quando a fundamentação seja facultativa, ela deve considerar-se uma formalidade do ato e quando incongruente está viciada.*

*Exata: as razões de direito devem corresponder aos textos invocados, os fatos devem ser verdadeiros. Se os fundamentos são **inexatos**, uma de duas hipóteses pode admitir-se: a da intenção fraudulenta de os falsear para justificar determinada decisão, ou o erro de direito ou de fato.”*

*(CAETANO, Marcelo, Princípios Fundamentais do Direito Administrativo, 1ª Ed., Rio de Janeiro, Forense, 1977, pp. 148-149)(destaques não originais)*

Transferindo estas lições ao caso presente, resta evidenciado que o ato administrativo que ensejou a lavratura do auto de infração é desprovido de motivação. Isso porque, no presente caso, não há qualquer motivação apresentada no bojo do termo de ação fiscal limitando-se a d. fiscalização a afirmar que houve a utilização indevida do nome da importadora, e não demonstrando nenhum benefício efetivo em favor da ora Impugnante decorrente das operações de importação que justificaria sua suposta “ocultação”, o que afasta qualquer alegação quanto à simulação ou fraude.

Isso reforça a ideia de que não é possível tratar a interposição como crime de mera conduta. Tal resultaria, como no caso presente, a aplicação de penalidades imotivadas, eis que o motivo sempre resulta em um benefício desarrazoado ao contribuinte.

Por todo exposto, conheço do recurso, e dou-lhe provimento.

É como voto.

Sala das Sessões, em 25 de abril de 2014.

(Assinado digitalmente)

GILENO GURJÃO BARRETO

## Voto Vencedor

Conselheira MARIA DA CONCEIÇÃO ARNALDO JACÓ

Como relatado, trata-se de Recurso Voluntário em face do Acórdão nº 08-17.739 - 7ª Turma da DRJ/FOR, de 20 de maio de 2010, que lhe foi desfavorável, mantendo integralmente o lançamento.

O Recurso Voluntário é tempestivo, tendo sido apresentado por parte legítima, atendendo, portanto, aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, devendo, pois, ser conhecido.

O recurso Voluntário alega, preliminarmente, a nulidade do lançamento, em face de encontrar-se baseado em provas ilícitas e quanto ao fatos alega inexistência de fraude e

dolo, requisitos que entende sejam exigidos na lei. Nada mais menciona acerca de denúncia anônima.

Passa-se à análise.

### **Da preliminar**

### **Da alegação de Ilegalidade das Provas**

A recorrente propugna pela nulidade do lançamento alegando ter este se baseado em provas ilícitas, posto que o acesso aos seus e-mails representaria ofensa ao sigilo de correspondência garantido pelo artigo. 5º inciso XII, da Constituição Federal.

É sabido que o art. 5º, inciso XII, da Constituição Federal estabelece a inviolabilidade do sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas.

Mas, a mesma Constituição Federal, ao tratar do Sistema Tributário Nacional, também estabeleceu a seguinte regra:

*“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:*

*(...).*

*§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, **facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitadas os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.**” (grifos nossos).*

A Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 11457, de 16 de março de 2007, traz as atribuições de competência do Auditor Fiscal da receita Federal \_AFRF:

*“Art. 6º - São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:*

*I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:*

*a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;*

*b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;*

*c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;*

*d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal;*

*(...);(grifos nossos).*

O art. 195 do Código Tributário Nacional dispõe, in verbis:

*“Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.”*

O Auditor Fiscal, no exercício de funções inerentes ao cargo que ocupa, pratica atos que o possibilitem apurar os fatos, inclusive apreensão de documentos, ressaltando-se que, no caso específico, o que se deu efetivamente foi a apreensão de arquivos digitais e não interceptação na comunicação de dados e/ou das comunicações telefônicas.

A recorrente acusa que:

*“Consoante se denota às fls. 06 do Relatório de Auditoria, os Auditores-Fiscais chegaram à conclusão de que a empresa Vendor havia praticado ato de importação por conta e ordem, baseando-se nos e-mails obtidos de forma ilícita.”*

Tal assertiva não corresponde aos fatos, haja vista que tais documentos não são as únicas provas que conduzem à constatação de que a recorrente era, na realidade, a importadora oculta. O livro Diário 2007 da empresa denominada Fabiamce faz prova contundente contra a recorrente, o que será mencionado a seguir, quando da análise do mérito.

Conforme registrado no relatório Fiscal, em conformidade com o artigo 99 da Lei no 4502/1964 e por serem imprescindíveis a comprovação dos ilícitos tributários elencados no mencionado Relatório de Auditoria, anexo e parte integrante do Auto de Infração, foram apreendidos todos os documentos e Livro Diário 2007, citados no Relatório, por serem elementos de prova fundamentais.

O arquivo magnético apreendido continha documentos atinentes aos atos comerciais da empresa, quais sejam, documentos referentes ao contato comercial entre a empresa, ora recorrente, e o fornecedor estrangeiro das mercadorias importadas, portanto, documentos diretamente vinculados à sua atividade comercial. E, nestas condições, constituem documentos necessários ao exame, pela fiscalização tributária, do devido cumprimento tributário e aduaneiro.

Como bem ressaltado pelo o Acórdão ora recorrido, *“o artigo 34 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, contido no Capítulo IV da referida norma – inerente aos procedimentos de fiscalização –, estabelece que ‘são também passíveis de exame os documentos do sujeito passivo, mantidos em arquivos magnéticos ou assemelhados, encontrados no local da verificação, que tenham relação direta ou indireta com a atividade por ele exercida’”*.

Portanto, deve-se afastar tal alegação, posto que a contribuinte, ora recorrente, encontrava-se em procedimento de fiscalização desenvolvido sob o amparo do **MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - FISCALIZAÇÃO Nº 01.1.76.00-2008.00016-4**, de 16 de janeiro de 2008 ( documento de e-fl 22), que possibilitava ao Agente fiscal a fiscalização dos PA 2006 e 2007.

Assim, não merecem respaldo as alegações de ilegalidade das provas.

**Do Mérito,**

**Quanto aos Fatos**

O art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a nova redação da Lei nº 10.637, de 2002, estabelece:

*“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.***

*§ 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 20 de dezembro de 2010)*

*(...).” (grifos nossos)*

De acordo com a legislação acima transcrita, a interposição fraudulenta (latu sensu) pode ser:

- a) **interposição fraudulenta (comprovada)**, prevista no inciso V do caput do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a nova redação da Lei nº 10.637, de 2002, combinado com o disposto no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007; e
- b) **interposição fraudulenta presumida**, definida no § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a nova redação da Lei nº 10.637, de 2002.

Na interposição fraudulenta presumida, o importador ostensivo não comprova a origem, disponibilidade e transferência dos recursos financeiros utilizados na operação de importação por conta própria (simulada). Nessa modalidade de interposição fraudulenta, são presumidas a operação de importação por conta e ordem de terceiro e a participação do real importador que, por força das circunstâncias, não é identificado, permanecendo oculto ou desconhecido da Fiscalização aduaneira.

A interposição fraudulenta (comprovada), por sua vez, é aquela em que o importador ostensivo comprova a origem, disponibilidade e transferência dos recursos financeiros utilizados na operação de importação por conta própria (simulada ou aparente). Neste tipo de interposição são comprovadas a operação de importação por conta e ordem de terceiro (dissimulada) e a participação do real importador (ocultado), identificado como o **provedor dos recursos financeiros utilizados na operação e real adquirente da mercadoria importada**.

De acordo com a lei, ocorre o dano ao Erário quando há 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.”*

A constatação de fraude, simulação e interposição fraudulenta de terceiros basta para caracterizar o dano ao erário. É o que diz a lei.

A fraude se caracteriza quando ocorre qualquer falsificação ou adulteração. A simulação é uma declaração enganosa da vontade, com o objetivo de produzir efeito diferente daquele que nela se indica.

No presente caso, a interposição fraudulenta real está devidamente provada nos autos, conforme bem relatado e documentalmente comprovado pela fiscalização:

*“a) A empresa denominada Vendor, localizada em Brasília, antecipou valores para a empresa denominada Fabiamce, localizada em Goiânia, valores enviados via Banco, sob o título "Adiantamento a Fornecedores" em datas que antecederam o registro das declarações de importação, de forma sistemática e continuada, em relação às declarações de importação relacionadas no Demonstrativo de Valor Aduaneiro, conforme comprova o seu Livro Diário 2007 — fls. 04; 07; 11; 69; 71; 68; 72; 69; 83; 86; 87; 85; 91; 95. (Doc. nos autos). A antecipação se dava antes mesmo do registro da Declaração de Importação, formalmente lançada pela empresa Fabiamce, que se declarava ao Fisco como Importadora e como Adquirente da Mercadoria;*

*b) Há com segurança uma relação de confiança mútua entre as empresas envolvidas, uma vez que a Fabiamce chega a emitir nota fiscal de venda com data de emissão antes mesmo de ocorrer o registro da DI. A Nota Fiscal nº 016401 foi emitida em 12/11/2007 e a DI somente foi registrada em Guarulhos-SP no dia seguinte, ou seja, antes mesmo de ocorrer a tradição real da mercadoria, uma vez que no dia da emissão da nota fiscal ainda se encontrava alfandegada em Guarulhos, já ocorria a formalização da operação comercial realizada sem o devido contrato, na forma determinada na legislação tributária e sem que a empresa Vendor se apresentasse nos documentos de despacho aduaneiro como real adquirente e beneficiária real da importação, na forma, repetimos, determinada na legislação tributária;”*

Além disso, há nos autos outras provas indiciárias (mediatas) que corroboram a prática da referida infração, dentre as quais, destaco as seguintes:

- a) a venda das mercadorias importadas era feita a preços com baixo valor agregado e com exclusividade à pessoa jurídica Vendor que as revendia, em seguida, por preços com expressivo valor agregado (fls. 23/65); e*
- b) tanto a ora empresa Autuada, Vendor, quanto a Importadora ostensiva Fabiamce faziam, de forma simultânea, contatos com os exportadores na China, para instruí-los sob questões de natureza operacional e para*

*acertos de pagamentos das mercadorias importadas, conforme se verifica na correspondência de fls. 94/123.*

Analisando os mesmos fatos, quando do julgamento do recurso voluntário interposto pela empresa importadora ostensiva, Fabiamce Comércio Importação e Exportação Ltda, que teve contra si o lançamento da multa de 10% sobre o valor da mercadoria, em conformidade com a previsão contida no artigo 33 da Lei nº 11.488, de 2007, no processo nº 11817.000153/200834, a 2ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento, em sessão de 30 de agosto de 2011, proferiu o Acórdão nº 380200.669, cujos fundamentos utilizados no voto que manteve o lançamento reproduziu parcialmente a seguir, adotando-o, nos termos previstos no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99:

*“No Relatório de Auditoria de fls. 08/18, que integra o presente Auto de Infração, com base nos depósitos bancários registrados no livro Diário (fls. 122/144) da pessoa jurídica Vendor (apontada como a real adquirente das mercadorias), concluíram as Autoridades Fiscais que, de forma sistemática e continuada, a referida pessoa jurídica, em datas que antecederam os registros das DI, transferia para a contacorrente bancária da Autuada os recursos financeiros utilizados na liquidação das correspondentes operações de importação.*

*Em relação a essa transferência de recursos financeiros, a Recorrente apenas alegou que o fato de o pagamento ter sido feito de forma adiantada não desnaturava a natureza da operação de compra e venda simples, tornando incontroversa, portanto, a constatação feita pelas Autoridades Fiscais.*

*De fato, no meu entendimento, os depósitos bancários representam provas imediatas e cabais da efetiva transferência dos recursos financeiros empregados nas mencionadas operações de importação, o que ratifica a conclusão no sentido de que a Autuada atuava como interposta pessoa, cedendo o seu nome, com vista a ocultar a efetiva participação, nas referidas operações de importação, da pessoa jurídica Vendor, a real adquirente das mercadorias.*

*Dessa forma, apesar dos mencionados despachos aduaneiros de importação representam, formalmente e de forma aparente (simulada), uma operação de importação por conta própria, de fato, a real operação de importação foi do tipo por conta e ordem de terceiro (dissimulada), portanto, sem cumprimento das formalidades legais estabelecidas na legislação, situação que se subsume perfeitamente à definição de interposição fraudulenta (comprovada), anteriormente definida.*

*Além disso, há nos autos outras provas indiciárias (mediatas) que corroboram a prática da referida infração, dentre as quais, destaco as seguintes:*

*a) a venda das mercadorias importadas era feita a preços com baixo valor agregado e com exclusividade à pessoa jurídica Vendor que as revendia, em seguida, por preços com expressivo valor agregado (fls. 21/63); e b) tanto a Autuada quanto Vendor faziam, de forma simultânea, contatos com os exportadores na China, para instruí-los sob questões de natureza operacional e para acertos de pagamentos das mercadorias importadas, conforme se verifica na correspondência de fls. 92/120.*

*Por todas essas razões, além da existência das provas documentais, retratando a transferência dos recursos financeiros da Vendedor para a Autuada, o que, por si só, já seria suficiente para comprovar a prática da infração em tela, há nos autos um conjunto de provas indiciárias que, de modo congruente, conduz a conclusão inevitável de que Autuada apenas cedera o seu nome, com vista a ocultação da real adquirente da mercadoria, complementando o ajuste doloso que resultou na concretização da infração por interposição fraudulenta, sancionada com a multa objeto da presente autuação.”*

Como dito logo acima, consoante a disposição legal, a constatação de fraude, simulação e interposição fraudulenta de terceiros basta para caracterizar o dano ao erário. Não obstante, registre-se que a DRJ, na análise do presente caso, resolveu apontar o efetivo dano ao erário, quando assim se manifestou:

*“É importante, por certo, destacar que o dano ao Erário não foi ocasionado unicamente pelos baixos índices de agregação nos preços praticados pela Fabiamce nas vendas à Vendedor. Acaso a transação houvesse transcorrido nos moldes da importação por conta e ordem de terceiros, a Vendedor — real adquirente das mercadorias —, em vista de sua equiparação a estabelecimento industrial (por força do disposto no artigo 79 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001), deveria recolher as diferenças do IPI em função de suas próprias vendas (com significativo índice de incremento dos preços), afastando, assim, qualquer prejuízo para o Erário em relação aos baixos preços praticados na operação anterior.*

*No entanto, a ocultação da Vendedor no modelo transacional fez com que a mesma nada mais tivesse que recolher do citado tributo, pois, por não figurar como responsável pela operação, afastou-se, indevidamente, de sua condição de equiparada a estabelecimento industrial, e, assim, da obrigação de recolher o IPI.”*

Portanto, ao contrário do alegado, restou comprovada a utilização dos recursos de terceiros, porém, sem o atendimento dos requisitos e condições exigidos para o procedimento de importação por conta e ordem de terceiros, caracterizando a simulação dos fatos, devendo-se manter o lançamento efetuado.

### **Conclusão**

Com base na fundamentação acima posta, conduzo o meu voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e no mérito negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Conselheira MARIA DA CONCEIÇÃO ARNALDO JACÓ - Redatora