



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

**Processo n°** 11829.720026/2013-83  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-005.823 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de setembro de 2018  
**Matéria** INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS  
**Recorrente** ANGRA-SAT ANTENAS E COMPONENTES ELETRONICOS EIRELI - EPP  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 19/05/2008 a 09/02/2011

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA NÃO LOCALIZADA. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.

A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste. Considera-se dano ao Erário a ocultação do real adquirente/beneficiário da operação de importação, infração punível com a pena de perdimento, substituída por multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas.

**RESPONSABILIDADE DO SÓCIO ADMINISTRADOR.**

Por total ausência de provas de participações direta nas infrações praticadas, o sócio da Recorrente deve ser excluído do polo passivo da presente demanda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do polo passivo o contribuinte Paulo Tadeu Lima e os lançamentos relativos aos períodos de 2010 e 2011, vencidos os Conselheiros Jorge Lima Abud e Fenelon Moscoso de Almeida que davam provimento parcial em menor extensão, para excluir do polo passivo o contribuinte Paulo Tadeu Lima e o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède que dava provimento em menor extensão para manter no polo passivo o contribuinte Paulo Tadeu Lima. Designado o Conselheiro Walker Araújo para redigir o voto vencedor. O Conselheiro Orlando Rutigliani Berri (Suplente convocado) não participou do julgamento em razão do voto proferido definitivamente pelo Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida na sessão de julho de 2018.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède – Presidente.

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud – Relator.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo – Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimarães (Suplente Convocado), Walker Araujo, Orlando Rutigliani Berri (Suplente Convocado), Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad e Paulo Guilherme Derouledede.

## Relatório

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 07/11/2013, formalizando a exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro (100%), no valor de R\$ 1.808.885,75.

Transcreve-se o Relatório do Acórdão nº **16-62.691** da 11ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de São Paulo.

*Segundo a fiscalização, a empresa ANGRA SAT ANTENAS E COMPONENTES ELETRÔNICOS LTDA -ME , CNPJ nº 74.461.120/0001-22, foi identificada como o real adquirente de mercadorias importadas em operações de comércio exterior realizadas pelo importador ENCOMEX TRADING COMERCIAL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, CNPJ nº 07.069.077/0001-67.*

*No curso da ação fiscal, constatou-se que a empresa ENCOMEX TRADING simulou importações em seu nome ocultando ao longo do período 04 empresas distintas (os reais adquirentes das mercadorias importadas), dentre as quais a Impugnante (ANGRA SAT).*

*Relata a autoridade fiscal que essas empresas adquiriam as mercadorias diretamente da ENCOMEX TRADING, ou, em alguns casos, esta (o importador) as repassava diretamente aos clientes das reais adquirentes então identificadas, por orientação destas. A fiscalização ressalva o fato de que em diversas ocasiões as operações de importação foram realizadas mediante a contratação de serviços da empresa EXIMBIZ COMÉRCIO INTERNACIONAL S/A, havendo esta pessoa jurídica registrado as respectivas declarações de importação/DI(s).*

*Em relação à integralização do Capital Social da pessoa jurídica ENCOMEX TRADING, a fiscalização, após análise dos fatos ocorridos a partir do ano de 2004, conclui que o sócio Eric Moneda Kafer, CPF nº 292.322.998-36, não dispunha de recursos financeiros para o aporte de recursos registrados. Também restou comprovado que aquela pessoa jurídica não dispunha de local para o armazenamento das mercadorias, nem*

*tampouco de mão de obra compatível com as atividades que alegava desempenhar no comércio exterior.*

*Quanto ao fluxo das mercadorias, percebeu-se que em diversas ocasiões a data de emissão da nota fiscal de saída coincidia com a da nota fiscal de entrada; quando não havia tal coincidência, as datas mostravam-se próximas. Tais fatos levaram a fiscalização a concluir que a empresa ENCOMEX TRADING, antecipadamente, sabia para quem venderia os produtos importados. Ademais, constatou-se que os registros contábeis apresentados por essa empresa não demonstram a realidade dos fatos contábeis relacionados às operações de importação e comercialização das mercadorias em comento, eis que foram utilizados artifícios tendo por intento dissimular os registros contábeis formulados relacionados às primeiras operações de importação que, na realidade, consistiam em adiantamentos de clientes, tanto para o fechamento dos contratos de câmbio, quanto para os registros das respectivas declarações de importação.*

*Considerando o critério para o rateio dos valores pertencentes a cada empresa cliente da pessoa jurídica ENCOMEX TRADING, a fiscalização levou em conta os valores repassados por cada uma dessas empresas, atribuindo a cada uma delas, proporcionalmente, a quantidade (e o valor) das mercadorias então adquiridas.*

*Em decorrência de tais fatos, a autoridade fiscal aplicou a pena de perdimento das mercadorias importadas nos termos do art. 23, inciso V, § 1º do Decreto-Lei nº 1.455/76. Tendo em vista o consumo dos bens importados, o perdimento foi convertido em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias nos termos do § 3º do art. 23 mencionado.*

*Ainda segundo a fiscalização, foram imputados como responsáveis solidários no auto de infração, além da pessoa jurídica ENCOMEX TRADING COMERCIAL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA., as seguintes pessoas físicas: REINALDO ROMO MARTINS, PAULO TADEU LINO, NEIDE ALCÂNTARA LINO, ERIC MONEDA KAFER e VERA LÚCIA MONEDA KAFER.*

*Intimado acerca do Auto de Infração, o interessado ERIC MONEDA KAFER apresentou tempestivamente a impugnação e documentos, juntados às fls. 3.771 e seguintes; em síntese:*

*Alega nulidade do auto de infração por cerceamento de defesa por ausência de indicação precisa da suposta conduta fraudulenta;*

*Requer preliminarmente que não seja remetida a Representação Fiscal para Fins Penais ao Ministério Público antes do trânsito em julgado na esfera administrativa; transcreve o art. 83 da Lei nº 9.430/96;*

*Requer a exoneração daqueles créditos tributários atingidos pela decadência; (fl. 3.777)*

*Alega que o fisco tem o ônus da prova em relação aos fatos imputados contra a Impugnante. Cita a presunção de inocência. Menciona doutrina a respeito do tema. Transcreve o art. 112 do CTN. Requer que, na eventualidade de rejeição dos argumentos da empresa ENCOMEX, seja aplicada apenas a multa do art. 33 da Lei nº 11.488/07.*

*Alega que as operações foram devidamente registradas na contabilidade, não havendo, pois, simulação, e, conseqüentemente, nem dano ao Erário; argumenta que o lançamento foi efetuado com base apenas em indícios. Ressalva o fato de não haver nenhum documento fiscal que demonstrasse o adiantamento de qualquer recurso ou cessão do nome/ocultação de outro sujeito passivo.*

*Alega que foi autuada em duplicidade - ocorrência de bis in ideam;*

*Requer, por fim, que sejam reconhecidas as preliminares de nulidade ou, no mérito, seja julgado improcedente o auto de infração.*

*Intimadas do Auto de Infração, as interessadas ANGRA SAT ANTENAS E COMPONENTES ELETRÔNICOS, REINALDO ROMO MARTINS, PAULO TADEU LINO, NEIDE ALCÂNTARA LINO, apresentaram, tempestivamente, impugnação conjunta, em 12/21/2013, juntados às fls. 3.744 e seguintes; em síntese:*

*Alega que, ao contrário do que afirma a fiscalização, jamais procedeu ao adiantamento de quaisquer quantias à empresa ENCOMEX TRADING, efetuando, pois, os pagamentos relacionados às mercadorias importadas, em momento posterior às negociações, não havendo razão, pois, em se falar a respeito de pagamento antecipado;*

*Requer, preliminarmente, a exoneração dos créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos anteriormente ao dia 13/11/2008, haja vista haverem ultrapassado o prazo de 05 (cinco) anos outorgado ao Fisco para a constituição dos créditos respectivos;*

*Uma vez acusada a Impugnante de atuar em conjunto com outras empresas com o fito de praticar infração considerado como dano ao Erário, necessário se torna que ela tenha o conhecimento dos nomes dessas empresas, bem como o acesso a toda documentação colhida pela fiscalização a respeito, para defender-se, sob pena de nulidade do auto de infração;*

*Que não concorda com o método apresentado para a exigência do valor da multa, uma vez que não há qualquer comprovação documental que o respalde, não havendo, pois, subsídios que possibilitem a aferição e veracidade do cálculo exibido;*

*Requer a concessão de novo prazo para manifestação acerca de documentos contábeis juntados por ocasião de eventual defesa apresentada pela ENCOMEX TRADING;*

*Argumenta que a fiscalização não poderia ter autuado os sócios da empresa como responsáveis solidários nos termos do art. 135, III do CTN, uma vez que os sócios da pessoa jurídica somente poderão ser responsabilizados acaso ficar comprovado que se utilizaram da empresa para praticarem atos ilícitos ou com excesso de poderes;*

*Especificamente, afirma que o sócio REINALDO ROMO MARTINS somente passou a integrar o quadro societário da Impugnante no dia 23/08/2012, isto é, após a suposta ocorrência dos fatos geradores, não devendo, pois, figurar no pólo passivo da relação tributária;*

*Requer, por derradeiro, seja procedente a sua impugnação com a conseqüente exoneração do crédito tributário.*

Em 30 de outubro de 2014, através do Acórdão nº **16-62.691**, a 11ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de São Paulo por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, devendo ser exonerado do crédito tributário **lançado o valor correspondente a R\$ 128.447,96**, e **mantendo-se, conseqüentemente, o valor correspondente a R\$ 1.680.437,79**.

Votou-se pela procedência parcial das impugnações apresentadas, exonerando os créditos tributários relacionados aos fatos geradores ocorridos nos dias 19/05/2008, 10/06/2008, 10/07/2008, 24/07/2008, 28/08/2008, 16/09/2008, 06/10/2008, 31/10/2008, em razão de decadência, consoante demonstrativo que segue, e **excluir da responsabilidade tributária os Srs. Reinaldo Romo Martins e Neide Alcântara Lino**.

Os contribuintes e responsáveis foram notificados da decisão de primeira instância, com exceção da Encomex Trading Comercial, Importação e Exportação Ltda., eis que a intimação dessa decisão, enviada por via postal, foi devolvida pelos Correios, conforme informa a repartição de origem nas fls. 4104/4105.

Todos os integrantes que remanesceram no pólo passivo da autuação após a decisão de primeira instância apresentaram seus recursos voluntários.

Tendo em vista a alegação, em preliminar, da recorrente Encomex Trading Comercial, Importação e Exportação Ltda. de que teria apresentado impugnação ao auto de infração, mas que não teria sido levada em consideração no julgamento de primeira instância, neste Colegiado, resolveu converter o julgamento em diligência para se apurar tal questão junto à Alfândega do Porto de Santos, mediante a Resolução nº 3402-000.725, de 08 de dezembro de 2015, conforme excerto abaixo do Voto condutor:

(...)

*Consta na fl. 3734 cópia do Edital de Intimação nº 10, publicado no Diário Oficial da União de 26/11/2013, mediante o qual a Encomex Trading Comercial, Importação e Exportação Ltda. foi intimada a "pagar os débitos de suas responsabilidades, ou a apresentar impugnação aos AUTOS DE INFRAÇÃO, dentro do prazo de trinta dias, contados do 16º (décimo sexto) dia da publicação do presente edital, SOB PENA DE REVELIA".*

*A recorrente Encomex Trading Comercial, Importação e Exportação Ltda. juntou, nas fls. 3860/3881, cópia de uma petição a título de **impugnação, não assinada**, relativamente ao presente processo, em nome da Encomex Trading Comercial,*

*Importação e Exportação Ltda., com menção de que teria sido protocolizada na Alfândega RFB do Porto de Santos/SP em **06/01/2014**. Tal petição estava instruída com cópia de procuração que outorgava poderes de representação pela empresa às signatárias.*

*Embora a petição a título de impugnação das fls. 3860/3881 não esteja devidamente assinada, a assinatura poderia, eventualmente, ter sido apresentada em documento apartado, conforme procedeu a recorrente em relação ao recurso voluntário.*

*De todo modo, consta que a impugnação teria sido recebida pela Alfândega do Porto de Santos, sendo razoável se supor, caso esse fato se confirme, que esse órgão poderia ter solicitado algum saneamento por parte da peticionária/impugnante ou, então, ter encaminhado o documento para a repartição onde se localizava o processo para a devida juntada.*

*Considerando que eventual impugnação apresentada por essa empresa em 06/01/2014 seria tempestiva e, desde que atendidos aos demais requisitos de admissibilidade, poderia, em tese, ter sido conhecida pelo julgador de primeira instância, entendo que o julgamento perante este CARF deve ser convertido em diligência para que a **Alfândega RFB do Porto Santos**:*

*confirme se, efetivamente, recebeu, em 06/01/2014, a petição cuja cópia consta nas fls. 3860/3881;*

*em caso afirmativo, informe qual o encaminhamento que deu ao referido expediente;*

*anexe aos autos cópias dos documentos de que disponha para esclarecer a questão, inclusive, quanto aos documentos apresentados juntamente com a referida petição;*

*cientifique a Encomex Trading Comercial, Importação e Exportação Ltda. do resultado da diligência, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto n° 7.574/2011;*

*devolva os autos a este Conselho Administrativo para prosseguimento após decorrido prazo de manifestação da interessada.*

*(...)*

A Alfândega do Porto de Santos juntou a impugnação original da ENCOMEX (fls. 4146 a 4179), cuja cópia constava às fls. 3860 à 3881, esclarecendo que, por um lapso, a mesma não foi juntada à época de sua recepção. Regularmente cientificada, a interessada não se manifestou em face da diligência.

Em 22 de junho de 2016, através do **Acórdão n° 3402003.116**, a 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do CARF por unanimidade de votos, deu

provimento ao Recurso Voluntário da Encomex Trading Comercial, Importação e Exportação Ltda para anular o acórdão de primeira instância, julgando-se prejudicada a análise dos demais recursos voluntários apresentados no processo.

Em 31 de maio de 2017, em novo julgamento, através do Acórdão nº **16-77.811**, a 21ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de São Paulo, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação, devendo ser exonerado do crédito tributário **lançado o valor correspondente a R\$ 128.447,96, e mantendo-se, conseqüentemente, o valor correspondente a R\$ 1.680.437,79. Devem, ainda, serem excluídos da responsabilidade tributária os Srs. Reinaldo Romo Martins e Neide Alcântara Lino.**

Entendeu a Turma que:

- ✓ Em relação de datas correspondentes aos registros (fato geradores) das respectivas declarações de importação – mais especificamente, as DI(s) registradas nos dias 19/05/2008, 10/06/2008, 10/07/2008, 24/07/2008, 28/08/2008, 16/09/2008, 06/10/2008 e 31/10/2008 – com fundamento no art. 139 do Decreto-Lei nº 37/66 e na Solução de Consulta Interna nº 32/Cosit, qualquer se refere à multa relacionada ao controle aduaneiro de importações, de natureza híbrida, procede o argumento apresentado, devendo, pois, serem exonerados os respectivos créditos tributários;
- ✓ A presente autuação deu-se em virtude de infração considerada como dano ao Erário (interposição fraudulenta na importação), nos termos do art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76; de forma diversa do aventado pela defesa, a infração não está, pois, relacionada à falta de pagamento de tributos;
- ✓ Quanto à alternativa sugerida pela Impugnante no sentido de aplicar-se a multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, ao invés à da exigida neste auto, simplesmente dela não se tomou conhecimento pelo fato de tal sugestão ser impertinente, por ser matéria estranha ao julgamento;
- ✓ Considerou-se descabida a alegação do impugnante no sentido de que a empresa ENCOMEX contabilizou corretamente as operações de importação, não havendo, pois, dissimulação de adiantamento de recursos de clientes – o que descaracterizaria a infração de dano ao Erário em comento. Fato é que o Impugnante não refutou especificamente qualquer documento ou argumento apresentado pela autoridade fiscal;
- ✓ Também não procede a alegação do Impugnante a respeito da ocorrência de bis in idem, por impertinente, haja vista que tal não foi devidamente demonstrado;
- ✓ Provas a respeito do afirmado pela Fiscalização, tais como extratos bancários, declarações de importação, notas fiscais eletrônicas e em

papel, bem como contratos de câmbio, foram sobejamente colhidas e anexadas ao processo administrativo; com base nelas, a autoridade fiscal confeccionou uma planilha, consoante fls. 3.502/3.529, na qual fica demonstrado a estreita relação entre todas as empresas. É salutar analisá-la: constam na planilha (i) datas e valores dos depósitos bancários (adiantamentos de recursos); (ii) identificação das empresas que efetuaram os depósitos (dentre as quais a Impugnante); (iii) datas dos registros das DI(s); (iv) datas dos desembarços das DI(s); (v) datas da liquidação dos contratos de câmbio; (vi) datas das contas correntes creditadas; (vii) datas de emissões das notas fiscais, etc.. Não é demais ressaltar: a planilha foi elaborada com base em documentos que encontram-se anexados ao processo. Impertinente, portanto, a alegação de desconhecimento de tais, eis que a Impugnante poderia solicitar cópia do processo por ocasião de intimações a ela efetuadas no curso da ação fiscal, ou, após a ciência da autuação;

- ✓ Em outro momento, a Impugnante argumenta que jamais adiantara recursos à empresa ENCOMEX; ora, o argumento não se sustenta, haja vista, e apenas para ilustrar, os vários adiantamentos de recursos efetuados pela Impugnante à empresa ENCOMEX, consoante registros contábeis efetuados no Razão Analítico por esta empresa, em fl. 1.573, fornecidos pelo escritório de contabilidade BARBOSA DE VINHEDO. As notas fiscais de venda apresentadas ao longo do processo, consoante fls. 3.563 e seguintes, demonstram que as mercadorias ali descritas correspondem àquelas adquiridas pela empresa ENCOMEX no período respectivo, então previamente vendidas à Impugnante - o adquirente/beneficiário oculto das mercadorias importadas;
- ✓ Já em, relação à forma adotada para o cálculo da multa, aspecto questionado pela Impugnante, a Fiscalização apresentou os fundamentos nos quais o rateio baseou-se. Embora a autoridade fiscal não tenha utilizado o critério direto de cálculo com base nas remessas de mercadorias à autuada, em razão do repasse de mercadorias aos clientes da Impugnante, sob sua orientação, a Fiscalização identificou o total de adiantamentos realizados pela autuada (RS 4.360.271,59 - fls. 3.473/3.474), ao cotejar dados dos extratos bancários, com as datas de desembarço das mercadorias importadas e das vendas no mercado interno. Uma vez, pois, identificada a proporção dos adiantamentos realizados pelos reais adquirentes, a Fiscalização rateou o total das mercadorias importadas proporcionalmente aos valores adiantados por cada empresa. Em que pese tratar-se de um método indireto na aferição dos valores, o critério foi adotado segundo bases comprovadas, haja vista a evidente relação entre os valores adiantados pela Impugnante e as respectivas mercadorias adquiridas.
- ✓ Em relação aos sócios que não participam formalmente da administração haveria de se comprovar que os mesmos praticaram atos de gerência, o que não ocorreu. Com relação aos sócios administradores, os mesmos são responsabilizados pelo art. 135, III

do CTN, visto que estes materializaram os atos irregulares promovidos pela empresa ANGRA SAT.

- ✓ Dessa forma, tanto a sócia Neide Alcântara Lino (não participava formalmente da administração, conforme pesquisa efetuada no sistema CNPJ), quanto o sócio Reinaldo Romo Martins (à época dos fatos não participava da sociedade – foi incluído na sociedade no dia 23/08/2012), não de ser excluídos da sujeição passiva da relação jurídica tributária. Ao contrário desses, devido à sua condição de sócio administrador à época dos eventos, o sócio Paulo Tadeu Lino deverá permanecer no polo passivo da relação tributária, respondendo, pois, solidariamente.

Os atuados foram regularmente cientificados do Acórdão nº 16-77.811, a 21ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de São Paulo.

Em 25 de julho de 2017, a empresa ANGRA-SAT ANTENAS E COMPONENTES ELETRONICOS EIRELI – EPP ingressou com RECURSO VOLUNTÁRIO de folhas 4.259 a 4.268 do processo digital.

Foi alegado que:

- ✓ Em nenhum momento foi elucidado pela fiscalização o nome de quaisquer das outras três (03) empresas "associadas" à recorrente, tendo o auditor fiscal se restringido a discorrer unicamente sobre a pessoa jurídica ENCOMEX, trading responsável pela importação de mercadorias e revenda à impugnante;
- ✓ E para que a recorrente tenha garantido o direito constitucional à defesa válida e eficaz ante as imputações de infrações à lei, é imprescindível que tenha pleno conhecimento dos nomes das outras 03 empresas, assim como os documentos que deram margem a esta interpretação;
- ✓ A prova negativa, qual seja, que não possui relação com as outras empresas, é impossível de ser feita, quanto mais sem a nomeação das empresas partícipes destes supostos atos criminosos;
- ✓ No entanto, parece claro que o julgador de primeira instância não se atentou para os termos do relatório fiscal, eis que o auditor fiscal foi cristalino ao declarar o sigilo fiscal dos documentos e nomes das empresas supostamente envolvidas no ilícito tributário. sendo, assim, negado acesso à contribuinte a estes documentos;
- ✓ Desta forma, a prova de conluio entre as empresas envolvidas na suposta “organização criminosa” inexistente eis que não foram carreadas aos autos e impedem qualquer manifestação da recorrente quanto a sua regularidade ou não;
- ✓ A penalidade, ainda que fosse legitimamente aplicada pela fiscalização, o que não é o caso dos autos, teve seu cálculo formulado

de modo precário, e totalmente incoerente com os termos da legislação aplicável;

- ✓ O auditor alega que o cálculo da multa aposta se deu pelo percentual de participação da recorrente no "rateio" dos valores constantes nas Declarações de Importação da ENCOMEX, que, conforme historiado acima, se refeririam a operações ocultadas com 04 empresas distintas, dentre elas esta contribuinte;
- ✓ Isto é, o auditor fiscal efetuou a somatória dos valores supostamente repassados por estas 04 empresas à ENCOMEX, que em tese caracterizariam os valores aduaneiros das mercadorias e aplicou percentual de participação de acordo com o montante repassado por cada uma delas;
- ✓ Segundo consta de fls. 60 do relatório de infrações, a Recorrente teria participado na proporção de 29,36% do total recebido pela ENCOMEX muito embora não exista qualquer fundamentação nem mesmo menção à documentação que induziu o sr. auditor a esta conclusão;
- ✓ A realidade é que o cálculo apresentado não possui nenhuma comprovação documental que dê respaldo jurídico à grandeza da multa aplicada. Como saber que esses valores estão corretos? Ou mesmo se são verdadeiro?
- ✓ A recorrente se vê literalmente "às escuras" para contestar também este ponto do auto de infração, já que não possui subsídios para tanto ante a ausência de documentos que possibilitem a aferição de veracidade do cálculo exibido;
- ✓ Assim, é arbitrária e ilegal a imposição do sr. auditor fiscal ao brincar com percentuais de repasse de supostos partícipes de uma organização criminosa e esperar que a recorrente simplesmente concorde com os mesmos sem se contrapor;
- ✓ Isto é, a reiterada ocultação dos nomes das empresas integrantes da suposta "organização criminosa" somente se presta para confundir a Recorrente e dificultar a confecção de sua defesa, já que não tem sequer conhecimento da quantidade de pessoas jurídicas com as quais teria se associado;
- ✓ Além disso, o sr. auditor alega que a contabilidade da empresa ENCOMEX foi "maquiada" para esconder as "operações criminosas" praticadas por ela, pela recorrem e pelas demais empresas investigadas;
- ✓ É certo que a recorrente nada pode declarar acerca da contabilidade da ENCOMEX, novamente em razão da ausência de subsídios documentais que possibilitem qualquer manifestação sobre a matéria;
- ✓ A simples confecção de uma tabela apresentada pela fiscalização não diz absolutamente nada a respeito da contabilidade da empresa aludida, fazendo-se necessário esmiuçar detalhadamente toda a

documentação da empresa, já que a impugnante é reiteradamente citada pelo auditor fiscal como participante ativa das operações de importação;

- ✓ No exercício de 2011 a Alfândega de Viracopos aplicou penalidade de perdimento de mercadoria à empresa Encomex por suposta ocultação de real importador e colocou a ora. impugnante como corresponsável tributária pela penalidade, eis que entendeu que esta empresa seria a empresa oculta nas importações que deram margem à constrição dos bens da empresa importadora (processos n.ºs 18482.00005622010-05 e 19482.000055/2010-52);
- ✓ Notificada da existência destes dois processos administrativos em que figurava como corresponsável tributário a própria Alfândega de Viracopos a exclui de plano do polo passivo do processo n.º 19482.000055/2000-52, permanecendo no polo passivo do primeiro processo administrativo em que foi aplicada pena de perdimento;
- ✓ Dentro do prazo regulamentar a Recorrente apresentou defesa administrativa informando que não possuía qualquer interesse no deslinde do processo administrativo de pena de perdimento, sendo, pois, indiferente para a mesma a alienação dos bens em leilão administrativo (documentos em anexo);
- ✓ Desta forma, não pode tecer qualquer comentário sobre o desenvolvimento da pena de perdimento imposta à empresa Encomex, eis que desde a notificação do auto de infração e a apresentação de sua defesa não mais acompanhou o julgamento da defesa administrativa e agiu desta forma por sua absoluta falta de interesse no perdimento anteriormente aplicado.

#### DO PEDIDO

Diante de tantas irregularidades cometidas pelo auditor fiscal na lavratura do auto de infração, serve-se a presente impugnação para requerer a anulação completa deste lançamento administrativo por este órgão Tribunal Administrativo.

É o relatório.

#### **Voto Vencido**

Conselheiro Jorge Lima Abud – Relator.

#### **Da admissibilidade.**

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

ANGRA-SAT ANTENAS E COMPONENTES ELETRONICOS EIRELI – EPP foi cientificada do **Acórdão nº 16-77.811**, em 19/06/2017, por via eletrônica às folhas 4.247 do processo digital.

Se a ciência ocorre por meio eletrônico, considera-se feita a intimação a partir de 15 (quinze) dias contados da data registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo, consoante o artigo 23, § 2º, inciso III, alínea a) do Decreto nº 70.235.

A contagem do prazo de 30 dias se iniciou em 05/07/2017, tendo seu término em 04/08/2017, sábado. empresa ANGRA-SAT ANTENAS E COMPONENTES ELETRONICOS EIRELI - EPP apresentou o seu Recurso Voluntário em 28/07/2017, folhas 4.257 do processo digital.

O recurso é tempestivo.

#### **Da controvérsia.**

- ✓ Não foi elucidado pela fiscalização o nome de quaisquer das outras empresas "associadas" à empresa ANGRA-SAT, o que implica em violação ao direito da Ampla Defesa;
- ✓ A penalidade teve seu cálculo formulado de modo precário, e totalmente incoerente;
- ✓ Inconsistências na contabilidade da empresa ENCOMEX não podem afetar a empresa ANGRA-SAT.

#### **Do Mérito.**

##### **▣ O CONCEITO DE INTERPOSIÇÃO EM OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO**

A função da sólida construção jurisprudencial é fornecer critérios precisos para a equânime e indistinta aplicação da Lei.

O dicionário eletrônico Houaiss, fornece uma definição precisa da locução *interposição*, que se adéqua ao contexto aqui a ser evidenciado:

*ato ou efeito de interpor(-se)*

*Locuções*

##### ***i. de pessoa jur***

*substituição intencional por terceiro, num processo simulatório, do verdadeiro interessado num ato jurídico.*

Fonte: (<http://houaiss.uol.com.br/busca?palavra=interposi%25C3%25A7%25C3%25A3o>, em 01/08/15)

A expressão “interposição fraudulenta” foi cunhada pela primeira vez em nosso Sistema Jurídico na Medida Provisória nº 66/2002. Para colher o exato alcance que pretendeu dar o legislador à citada expressão é necessário comparar termos semelhantes e seus respectivos significados.

Aurélio Buarque de Holanda conceitua “interposição de pessoa” como “simulação que consiste em ocultar o verdadeiro interessado num ato jurídico, fazendo aparecer um terceiro em seu lugar”.

No Vocabulário Jurídico, De Plácido e Silva, define-se interposição como meter-se de permeio, colocar-se entre. É a intervenção de uma pessoa em negócio alheio, por ordem de seu dono ou a mandado dele.

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

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

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

1. O **importador** → aquele que se apresenta às autoridades aduaneiras como responsável pela nacionalização da mercadoria.

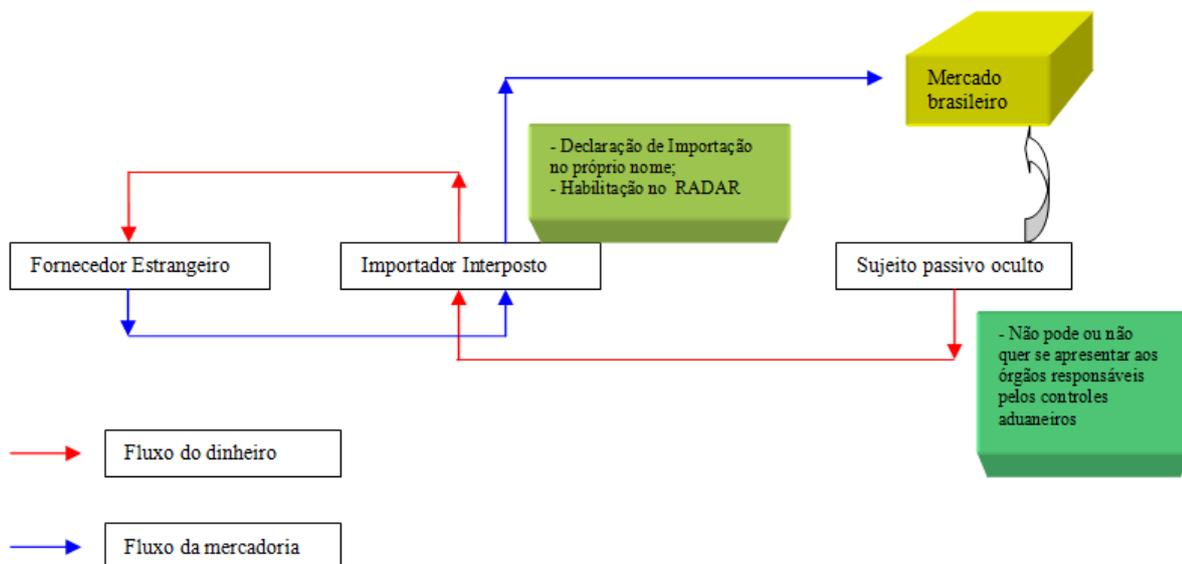
**Importador** é aquele que promove a entrada do bem no território nacional.

Há dois pressupostos básicos para se caracterizar o **importador**:

- a) deve estar devidamente **HABILITADO no Sistema Siscomex-RADAR**;
- b) é aquele que efetua o **registro da Declaração de Importação em seu nome**.

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

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



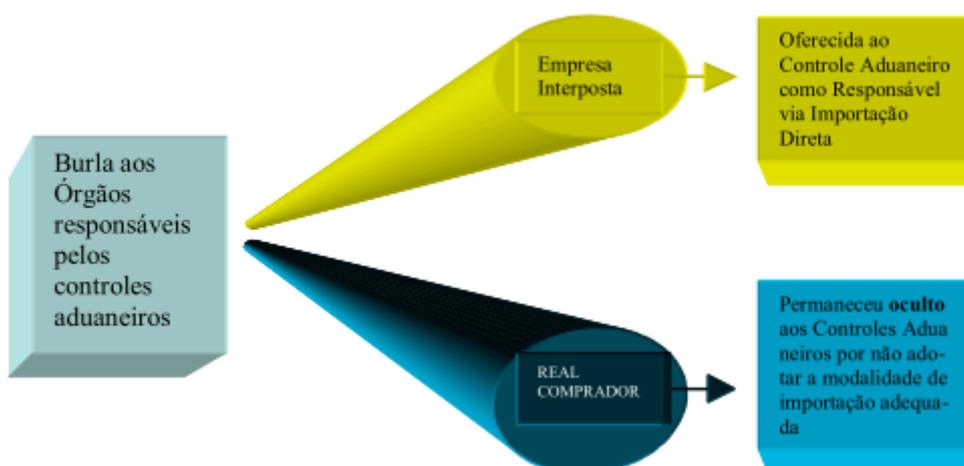
É de se frisar que é perfeitamente possível, à luz da legislação aplicável, que **terceiro utilize o importador** para obter produto importado no mercado interno.

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

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

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

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



\* A normatização do conceito de interposição fraudulenta de terceiros em operações de importação.

Coube ao artigo 59 da Lei nº 10.637/02, normatizar o conceito de interposição fictícia de pessoas para a área aduaneira, denominando-o de interposição fraudulenta de terceiros.

O referido artigo alterou a redação do artigo 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, além de quatro novos parágrafos.

❖ Decreto Lei nº 1.455/76:

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

❖ Formas de constatação da existência do sujeito passivo oculto

Existem, a princípio, duas formas de constatação da existência do sujeito passivo oculto:

- **Por ACÇÃO DIRETA** – A fiscalização **evidencia a existência e identifica** o sujeito passivo oculto a partir de duas situações:
  1. Verificação de que a fonte dos recursos aplicados na operação de comércio exterior advém de **terceiro; ou**
  2. Verificação que **terceiro** foi de fato o responsável pela operação em comércio exterior (possuiu/exerceu o “domínio do fato” sobre a transação), sendo o importador um instrumento para obter o bem importado.

Em ambos os casos, o **terceiro** deveria se identificar aos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros e assim não procedeu.

- **Por ACÇÃO INDIRETA** – O fisco **não identifica** o sujeito passivo oculto. Contudo, o ato omissivo do **importador**, em não comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, **autoriza a fiscalização a presumir** que terceiro (não identificado) financia a operação em comércio exterior.

Essa é a mesma conclusão da lição de Deiab Junior e Nepomuceno (2008), ao se referirem às inovações trazidas à baila pela alteração do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76:

a) apenou com perdimento a mercadoria de origem estrangeira, na importação ou na exportação, quando constatada a **ocultação do sujeito passivo, do** real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, e;

b) criou a presunção legal de interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior, quando não comprovada a origem, disponibilidade e a transferência, dos recursos empregados em tais transações.

DEIAB JUNIOR, Remy; NEPOMUCENO, Bruno Carvalho. *Interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior perpetradas por pessoas físicas*. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1794, 30 maio 2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/11329>>. Acesso em: 16 dez. 2012.

Portanto, há duas formas de constatação da prática de interposição fraudulenta de terceiros:

1. **Prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros (Ocultação)** – Conduta infracional tipificada no inciso V do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76 – É a constatação da ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável através de fraude ou simulação. Sua inspiração vem da **norma geral antielisiva do Parágrafo Único do artigo 116 do CTN**, que pode estar relacionada ou não com a legislação que

cuida do crime relacionado à ordem tributário e a “lavagem de dinheiro”, responsável por municiar a fiscalização para o combate da interposição fictícia de pessoas em operações de comércio exterior, o que implica na necessidade de comprovação, mediante **a demonstração por parte da fiscalização, de quem é de fato o real sujeito passivo beneficiado**. Aplicação do processo conhecido como “*follow the money*”.

- 2. Prática presumida da interposição fraudulenta de terceiros** – Conduta infracional tipificada no §2º do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76 – Advém de uma presunção legal, o que acarreta ao importador/exportador a necessidade comprovar a origem, disponibilidade e a transferência, dos recursos empregados em operações de comércio exterior. Sua inspiração vem não só da norma geral antielisiva já citada, como também do artigo 1º da Lei nº 9.613/98 e municia a fiscalização com um mecanismo de controle para coibir a prática, pelo sujeito ocultado, do crime relacionado à “lavagem de dinheiro” por sucessivas operações internacionais, podendo estar relacionado com outras irregularidades tributárias, como por exemplo, fraude no preço/valor declarado (sub ou superfaturamento).

O artigo 11 da IN SRF nº 228/2002 contempla essa formatação de constatação da prática de interposição fraudulenta de terceiros e determina seus respectivos efeitos, substanciados no artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 e no artigo 81 da Lei nº 9.430/96:

◇ Artigo 11 da IN SRF nº 228/2002:

Art. 11. Concluído o procedimento especial, aplicar-se-á a pena de perdimento das mercadorias objeto das operações correspondentes, nos termos do art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, na hipótese de:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>

I - ocultação do verdadeiro responsável pelas operações, caso descaracterizada a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias;

II - interposição fraudulenta, nos termos do § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a redação dada pela Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, em decorrência da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, inclusive na hipótese do art. 10.

§ 1º Na hipótese prevista no inciso I do caput, será aplicada, além da pena de perdimento das mercadorias, a multa de que trata o art. 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

[http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0\(Redação dada](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0(Redação dada)

[pelo\(a\) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016\)](#)

§ 2º Na hipótese prevista no inciso II do caput, além da aplicação da pena de perdimento das mercadorias, será instaurado procedimento para declaração de inaptidão da inscrição da empresa no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0> (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016)

§ 3º A hipótese prevista no inciso I do caput contempla a ocultação de encomendante predeterminado.

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0> (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016)

❖ Inftações decorrentes de cada prática de interposição fraudulenta de terceiros

A **prática EFETIVA da interposição fraudulenta de terceiros** implica em duas infrações:

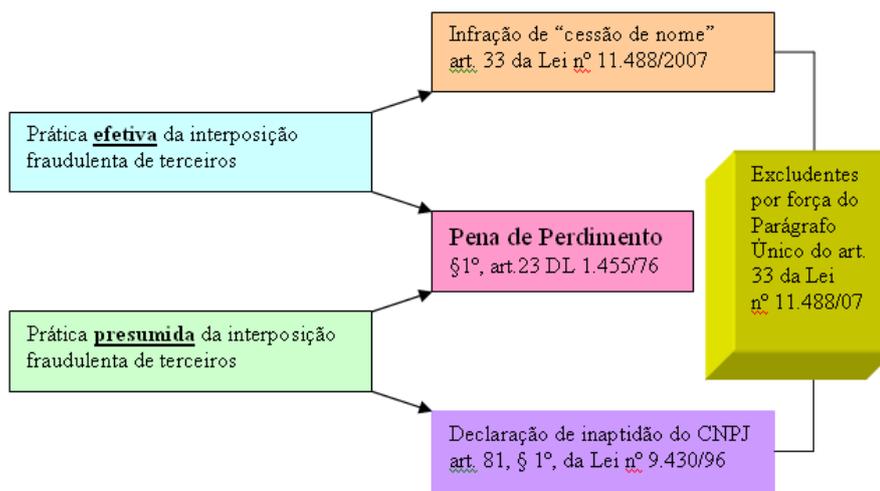
- ♦ **Uma infração tipificada no inciso V, do artigo 23, do Decreto Lei 1.455/76**, punível com a aplicação da pena de perdimento, tendo por destinatário o real adquirente da mercadoria e conseguinte conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria no caso de que não seja localizada ou que tenha sido consumida. **Uma infração imprópria que pode ser cometida por qualquer um na condição de REAL COMPRADOR em coautoria com o importador interposto.**
- ♦ **Outra infração tipificada no caput do artigo 33 da Lei 11.488/2007**, punível com a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), tendo por destinatário a pessoa jurídica que cedeu seu nome. **Uma infração própria, já que para cometê-la o agente deve ter a condição de ser importador devidamente habilitado no SISCOMEX.**

A **prática PRESUMIDA da interposição fraudulenta de terceiros** também implica em duas infrações:

- ♦ **Uma infração tipificada no §2º, do artigo 23, do Decreto Lei nº 1.455/76**, punível com a aplicação da pena de perdimento e conseguinte conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria no caso de que não seja localizada ou que tenha sido consumida, **tendo por destinatário** o importador de direito (INTERPOSTO), em razão da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na importação. **Uma infração própria, já que para cometê-la o agente**

deve ter a condição de ser importador devidamente habilitado no SISCOMEX.

- ◆ **Outra infração tipificada no artigo 81, §1º, da Lei nº 9.430/96**, que determina a **declaração de inaptidão** da inscrição da pessoa jurídica no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ, **que não comprove** a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior.



Coaduna-se para essa constatação, o seguinte artigo:

◆ Artigo 99 do Decreto-Lei nº 37/66:

Art.99 - Apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações pela mesma pessoa natural ou jurídica, aplicam-se cumulativamente, no grau correspondente, quando for o caso, as penas a elas cominadas, **se as infrações não forem idênticas.**

(Grifo e Negrito Nossos)

✱ Do ônus probatório

A depender da forma de constatação da existência do sujeito passivo oculto, o **ônus probatório** irá oscilar:

- Na **prática efetiva** o **ônus probatório** é da **fiscalização**: Cabe à ação fiscal reunir os elementos que indicam a ocorrência da interposição fraudulenta de terceiros **entre o importador interposto e o sujeito passivo oculto.**
- Na **prática presumida** o **ônus probatório** é do **importador**: Cabe ao importador a comprovação da **origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados**

**na importação**, na forma do §2º, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76.

❖ A caracterização da infração

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

A partir disso são detectadas **duas espécies** da mesma infração:

- **Infração 1**: O uso de interpostas pessoas como instrumento (meio) para acobertar a **identificação do responsável pela importação (OCULTAÇÃO)** por infração contra o **sistema tributário nacional (FRAUDES FISCAIS/SIMULAÇÃO)**.
- **Infração 2**: O uso de interpostas pessoas como instrumento (meio) para acobertar a **identificação do responsável pela importação (OCULTAÇÃO)** por infração contra o **sistema financeiro nacional (LAVAGEM DE DINHEIRO/SIMULAÇÃO)**.

Nesse diapasão, há três formas de se caracterizar a prática de interposição fraudulenta de terceiros:

1. **A PARTIR DA NÃO IDENTIFICAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS APLICADOS** - A administração aduaneira deve estar atenta à movimentação de recursos financeiros de origem desconhecida ou não comprovada associada ao uso de interposta pessoa em operação de comércio exterior.
2. **A PARTIR DA IDENTIFICAÇÃO DO RESPONSÁVEL DE INFRAÇÃO CONTRA O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL** - A Lei nº 8.137, de 1990, define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. Nesse contexto, a legislação objetivou não só evitar as fraudes fiscais, como também dar maior efetividade na cobrança de tributos buscando identificar o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária.
3. **A PARTIR DA IDENTIFICAÇÃO DO RESPONSÁVEL PELA INFRAÇÃO CONTRA O SISTEMA FINANCEIRO NACIONAL** - A Lei nº 9.613, de 1998, dispõe sobre os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores, bem como sobre a prevenção da utilização do sistema financeiro. Portanto, tem se também como finalidade não cuidar da questão puramente tributária, mas coibir crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores.

Na prática as três causas se mesclam, e assim existe a hipótese de haver infrações entrelaçadas, mas sempre com o USO DE INTERPOSTA PESSOA COMO INSTRUMENTO (MEIO) PARA DIFICULTAR A IDENTIFICAÇÃO do sujeito passivo oculto.

❖ A sanção prevista

A legislação apenou a prática de interposição fraudulenta de terceiros **com o perdimento** da mercadoria de origem estrangeira.

A nova redação do § 3º, do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76, dada pela Lei nº 12.350/10, substituiu a redação originariamente dada pela Medida Provisória nº 66/2002, em 29 de agosto de 2002, e **estipulou a seguinte alternância de procedimentos** – ritos:

- **Pena de perdimento** → se a mercadoria em situação irregular for apreendida pela fiscalização ( **rito aplicado**: artigo 27 do Decreto Lei nº 1.455/76 ); **ou**
- **Multa equivalente ao valor aduaneiro (100% do valor aduaneiro)** → se a mercadoria passível de perdimento não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida ( **rito aplicado**: Decreto nº 7.574/2011).

Está-se assim **diante de uma alternância de ritos procedimentais**, a depender da **retenção ou não** da mercadoria passível de perdimento.

**É de se enfatizar o seguinte**: ainda que a multa equivalente ao valor aduaneiro receba a designação de “crédito tributário”, por ser advinda de um lançamento, isso **não altera a natureza jurídica** da prática de interposição fraudulenta de terceiros: **um ato ilícito** passível de sanção (pena de perdimento ou multa equivalente ao valor aduaneiro).

■ A PRÁTICA EFETIVA DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS

A demonstração da **prática efetiva** de interposição fraudulenta de terceiros engloba três pontos:

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

❖ A identificação do importador interposto e do sujeito passivo oculto

Salienta-se que esse é o primeiro passo ou o pressuposto básico e necessário para a caracterização da **prática efetiva**, mas longe de ser o suficiente.

Como dito, o ato de se interpor em operação de importação, pressupõe necessariamente a **existência de dois partícipes**.

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



uma outra empresa (a importadora) para que esta, com seus próprios recursos, providencie a importação dessa mercadoria e a **revenda posteriormente para a empresa encomendante**.

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



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

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

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

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

A falta de indicação do encomendante ou adquirente na Declaração de Importação, bem como a ausência de habilitação de alguma das partes no Siscomex e a ausência de vinculação do contrato na Receita Federal caracterizam a situação de ocultação do

sujeito passivo ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, punível com a pena de perdimento das mercadorias (art. 23 - V, do Decreto-lei nº 1.455/76 com a redação dada pela Lei nº 10.637/02).

#### ❖ Das modalidades de Importação

Não há propriamente uma definição normatizada e, portanto, estanque do que vem a ser a importação direta. Poder-se-ia esboçar aqui uma definição sob o sério risco de fazê-la incompleta ou até mesmo imperfeita e assim confundir mais do que auxiliar.

Por isso, toma-se o caminho mais fácil e seguro.

Se tanto a Importação por “conta e ordem” como a Importação por “encomenda” possuem definições precisas dadas pela Lei e se apenas existem três modalidades e possibilidades de importação no Brasil, vale-se do critério da complementaridade para se estabelecer que aquilo que não for Importação por “conta e ordem” e Importação por “encomenda” será, portanto, uma **importação direta**.

**É mister** que se compreenda um ponto chave na consolidação da legislação de combate a interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior e que servirá para o adequado deslinde do caso ora em análise: **O artigo 27 da Lei nº 10.637/02 e a IN SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002** – responsáveis pela definição, previsão e regulamentação da modalidade de Importação por “conta e ordem” – assim como o **artigo 11 da Lei nº 11.281/2006 e a IN SRF nº 634/2006** - responsáveis pela definição, previsão e regulamentação da modalidade de Importação por “encomenda” - **não criam qualquer conduta infracional**.

O que elas regulamentam, simplesmente, são formas permissivas de atuação de empresa interposta na importação.

Assim, temos que inicialmente o artigo 27 da Lei nº 10.637/02 (modalidade de Importação por “conta e ordem”) e posteriormente o artigo 11 da Lei nº 11.281/06 (modalidade de Importação por “encomenda”) criam formas permissivas do **uso do importador interposto**.

Caracterizada a prática de qualquer uma dessas duas modalidades de Importação, **sem a adoção dos respectivos procedimentos previstos** para a adequada identificação do adquirente ou do encomendante no mercado interno, **resta configurada a ocultação do sujeito passivo** (real beneficiário da importação) pelo **importador interposto**.

❖ A identificação do liame entre o importador interposto e o sujeito passivo oculto

Para a seguinte indagação: existe a possibilidade da prática de interposta pessoa (importador interposto) em operações de importação frente à legislação brasileira?

**A resposta é SIM:**

- seja através da Importação por “conta e ordem”; ou
- seja através da Importação por “encomenda”.

Portanto, o passo subsquente ao da **identificação** do importador interposto e do sujeito passivo oculto é a demonstração **por parte da fiscalização** de que:

- a modalidade de importação “direta” eleita pelo importador **oculta uma** modalidade de "importação por conta e ordem de terceiros"; **ou**
- a modalidade de importação “direta” eleita pelo importador **oculta uma** modalidade de "importação por encomenda".

Em outros termos: justamente **para não identificar o REAL COMPRADOR no mercado interno do produto importado**, foi eleita a modalidade de importação “direta”.

IMPLICAÇÕES TRIBUTÁRIAS DECORRENTES	MODALIDADE DE IMPORTAÇÃO		
	DIRETA	POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS	PARA ENCOMENDANTE PREDETERMINADO
<b>SUJEITO PASSIVO</b>	O IMPORTADOR é o contribuinte (DL 37/66, art. 31, c/ redação do DL 2.472/88)	o ADQUIRENTE é responsável solidário (DL 37/66, art. 32, par. único, alínea “c”, c/ redação da Lei 11.281/06)	o ENCOMENDANTE é responsável solidário (DL 37/66, art. 32, par. único, alínea “d”, c/ redação da Lei 11.281/06)
<b>RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES</b>	a pessoa física ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria (DL 37/66, art. 95, inc. IV)	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 (DL 37/66, art. 95, inc. V, c/ redação da MP 2.158-35/01)	conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora (DL 37/66, art. 95, inc. V, c/ redação da Lei 11.281/06)
<b>EQUIPARAÇÃO A INDUSTRIAL</b>	os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos (Lei 4.502/64, art. 4º, inc. I)	Os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora (MP 2.158/2001, art. 79, e Lei 11.281/06, art. 13)	os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda, por intermédio de pessoa jurídica importadora (Lei 11.281/06, art. 13)
<b>HABILITAÇÃO PARA ATUAR NO COMÉRCIO EXTERIOR</b>	IN SRF 229/02, art. 1º IN SRF 286/03, art. 1º IN SRF 455/04, art. 1º IN SRF 650/06, art. 1º IN RFB 1288/12, art. 1º	IN SRF 225/02, art. 2 IN SRF 286/03, art. 14 IN SRF 455/04, art. 36 IN SRF 650/06, art. 26, caput IN RFB 1288/12, art. 24, caput	IN SRF 634/06, art. 2º, §3º IN SRF 650/06, art. 26, par. Único IN RFB 1288/12, art. 24, par. Único

- A não elucidação pela fiscalização do nome de quaisquer das outras empresas "associadas" à empresa ANGRA-SAT, o que implica em violação ao direito da Ampla Defesa;

Para discorrer sobre essa argumentação transcreve-se fragmento do Relatório de Procedimento Fiscal, às folhas 22 a 24 do processo digital:

*O Serviço de Fiscalização Aduaneira (Sefia) da Alfândega do Aeroporto Internacional de Viracopos tem levado a efeito fiscalização orientada pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (IN SRF) n° 228 de 21 de outubro de 2002.*

*Tal IN SRF dispõe sobre procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas.*

*No decorrer da ação fiscal em desfavor da ENCOMEX, gerenciada pelo Mandado de Procedimento Fiscal de Fiscalização (MPF-F) n° 0817700.2010.00050-7, foram efetuadas diligências e pesquisas nos sistemas da Receita*

*Federal do Brasil (RFB) e foram expedidas intimações ao importador e a outras pessoas.*

*Após levantamento de informações sobre os negócios da sociedade empresária, identificaram-se outras quatro sociedades empresárias que adquiriam o mesmo produto importado pela ENCOMEX. Entre elas, estava a ANGRA SAT, que foi submetida à ação fiscal amparada pelo MPF-F 0817700.2013.00170-9.*

*A análise das informações coletadas levou a Fiscalização a concluir que a ENCOMEX ocultou a ANGRA SAT e as outras sociedades empresárias' nas operações de comércio exterior, tendo simulado importações em seu nome. Declararam-se importações de mercadorias para a ENCOMEX, quando, na verdade, as mercadorias importadas eram destinadas a essas outras pessoas. Cometeram, com isso, a infração prevista no art. 23, V, do Decreto-Lei 1.455/1976, com redação dada pela Lei 10.637/2002.*

***Apesar de esta autuação se referir à ocultação da ANGRA SAT, faz-se imperiosamente necessário narrar fatos relacionados às outras três sociedades empresárias ocultadas, pois:***

*A conduta de cada uma das sociedades empresárias concorreu para as práticas da infração tributário-aduaneira de ocultação do sujeito passivo. De forma concertada, os adquirentes ocultos adiantaram recursos financeiros para a ENCOMEX realizar as importações.*

*As mercadorias amparadas por uma declaração de importação (DI) eram divididas, nas vendas, aos adquirentes ocultos e seus clientes, isto é, a importação de dez mil unidades de amplificador por uma única DI, por exemplo, resultava em emissão de várias notas fiscais de venda pela ENCOMEX para destinatários diferentes.*

*Como os adquirentes ocultos também possuem negócios entre si, e uma vez que as importações de amplificadores, desde o início, foram destinadas a mais de uma pessoa, há indícios de configuração de “organização criminosa”, nos termos do art. 2º da Convenção das Nações Unidas contra o Crime Organizado Transnacional, ratificada pela República Federativa do Brasil pelo Decreto 5.015/2004, o que implica trazer ao mesmo texto todos os elementos que possuem nexos de causalidade com o resultado .*

*d. A individualização da pena foi obtida considerando o montante de recursos financeiros repassados por cada um dos adquirentes ocultos, o que será desenvolvido no item “10 DO CALCULO DA MULTA”.*

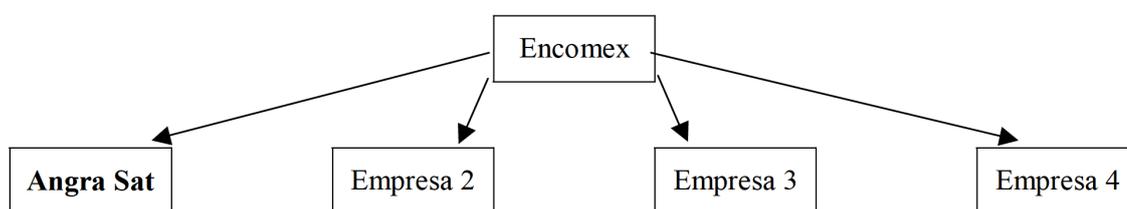
*Esses quatro **clientes** compravam idênticos produtos eletrônicos - amplificadores de sinal de televisão. Como o fabricante e o exportador eram os mesmos, a ENCOMEX registrava uma declaração de importação que servia para nacionalização de mercadorias que tinham como adquirentes duas, três ou as quatro empresas. Essa forma de atendimento às demandas dos*

clientes ocorreu para diversas das cem declarações de importação.

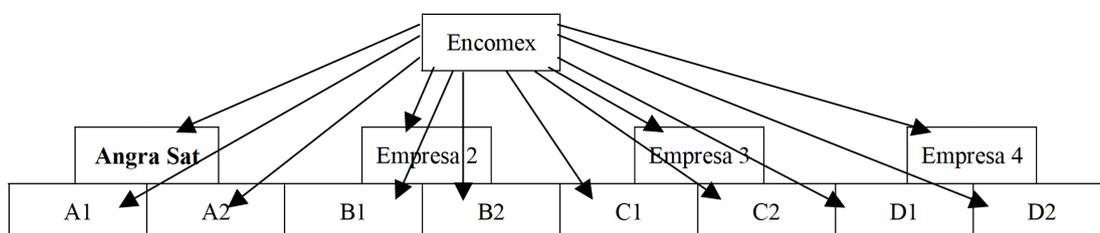
Numa outra forma, a ENCOMEX, sob orientação de seus clientes, vendia também os produtos importados diretamente aos clientes dos clientes, isto é, a ENCOMEX vendia também às empresas que compravam de seus quatro clientes.

Graficamente, podemos colocar assim:

**1ª forma de venda de produtos importados:** a ENCOMEX vende os produtos importados aos seus quatro clientes. As setas correspondem à origem e destino das mercadorias (e respectivas notas fiscais).



**2ª forma de venda de produtos importados:** a ENCOMEX vende os produtos importados aos clientes de seus clientes. As setas correspondem à origem e destino das mercadorias (e respectivas notas fiscais).



A importação de mercadorias para terceiros encomendantes (em sentido amplo) é autorizada, desde que respeitadas as normas que tratam das importações indiretas. O tópico subsequente deste Termo, 2 DAS MODALIDADES DE IMPORTAÇÃO, explica quais são as modalidades de importação previstas na legislação vigente, que não foi observada.

Uma leitura dessas normas nos leva a concluir que qualquer pessoa jurídica, cuja inexistência implicaria a não realização da operação de importação, deveria estar habilitada a operar no comércio exterior, de uma forma ou de outra na Receita Federal do Brasil, para que a operação fosse regular.

As importações realizadas em nome da ENCOMEX tinham destinatários certos e conhecidos, as quatro sociedades empresárias citadas (nome de três ocultado por atendimento ao sigilo fiscal), que não atenderam, ao lado da ENCOMEX, as normas que tratam de importações indiretas.

*Ficará demonstrado que a ANGRA SAT atuou como adquirente das mercadorias importadas sem observância das normas que tratam das importações indiretas, o que será explicado mais adiante.*

*(Grifo e negrito próprios do original)*

Depreende-se do fragmento transcrito a descrição do *modus operandi* que se valia a empresa ENCOMEX. Repisando outra vez o seguinte trecho:

*A análise das informações coletadas levou a Fiscalização a concluir que a ENCOMEX ocultou a ANGRA SAT e as outras sociedades empresárias nas operações de comércio exterior, tendo simulado importações em seu nome. Declararam-se importações de mercadorias para a ENCOMEX, quando, na verdade, as mercadorias importadas eram destinadas a essas outras pessoas. Cometeram, com isso, a infração prevista no art. 23, V, do Decreto-Lei 1.455/1976, com redação dada pela Lei 10.637/2002.*

A conduta infracional da empresa ANGRA-SAT é certa e definida: atuou como sujeito passivo oculto, REAL COMPRADOR no mercado interno, acobertada pelo importador interposto - empresa ENCOMEX -, incorrendo assim na infração tipificada no inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, em franca burla aos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros.

É alegado às folhas 04 do Recurso Voluntário:

*Nesta esteira, o ilustre julgador de primeira instância acabou por entender que o desconhecimento dos nomes das empresas supostamente envolvidas na "organização criminosa" não é ato capaz de anular o auto de infração em razão de que, sob sua ótica, as mesmas já se conheciam e a operação foi devidamente discriminada pelo auditor fiscal.*

*Ainda, a decisão recorrida afirma que a parte envolvida poderia solicitar cópia do processo no momento da recepção das intimações e/ou mesmo após a ciência da autuação fiscal, fato este que também seria comprovação de que não houve cerceamento de defesa.*

*No entanto, parece claro que o julgador de primeira instância não se atentou para os termos do relatório fiscal, eis que o auditor fiscal foi cristalino ao declarar o sigilo fiscal dos documentos e nomes das empresas supostamente envolvidas no ilícito tributário, sendo», assim, negado acesso à contribuinte a estes documentos.*

*Desta forma, a prova de conluio entre as empresas envolvidas na suposta "organização criminosa" inexistente eis que não foram carreadas aos autos e impedem qualquer manifestação da recorrente quanto a sua regularidade ou não.*

Sem razão Recorrente.

Ao contrário da linha de argumentação, o referido conluio não se deu entre as quatro empresas, mas entre a empresa ENCOMEX com as demais, atuando sempre em parceria de dois, do seguinte modo:

- A empresa ENCOMEX atuando como importador interposto;
- As demais empresas, inclusive a empresa ANGRA-SAT, atuando como REAL COMPRADOR.

Portanto, **em nada**, a atuação da empresa ENCOMEX acobertando as outras três empresas afetaria a conduta infracional imputada à empresa ANGRA-SAT.

A maior prova disso é que ao elaborar a argumentação em análise, a Recorrente se limitou a descrever a situação, mas não identificou **fato certo e definido** de como, onde ou porquê seu direito de defesa foi preterido.

- A penalidade teve seu cálculo formulado de modo precário, e totalmente incoerente.

É alegado às folhas 05 e 06 do Recurso Voluntário:

*O auditor alega que o cálculo da multa aposta se deu pelo percentual de participação da recorrente no "rateio" dos valores constantes nas declarações de importação (D.I.) da ENCOMEX, que, conforme historiado acima, se refeririam a operações ocultadas com 04 empresas distintas, dentre elas esta contribuinte.*

*Isto é, o auditor fiscal efetuou a somatória dos valores supostamente repassados por estas 04 empresas à ENCOMEX, que em tese caracterizariam os valores aduaneiros das mercadorias e aplicou percentual de participação de acordo com o montante repassado por cada uma delas.*

*Segundo consta de fls. 60 do relatório de infrações, a recorrente teria participado na proporção de 29,36% do total recebido pela ENCOMEX, muito embora não exista qualquer fundamentação nem mesmo menção à documentação que induziu o sr. auditor a esta conclusão.*

*(...)*

*A realidade é que o cálculo apresentado não possui nenhuma comprovação documental que dê respaldo jurídico à grandeza da multa aplicada. Como saber que esses valores estão corretos? Ou mesmo se são verdadeiro??*

*A recorrente se vê literalmente "às escuras" para contestar também este ponto do auto de infração, já que não possui subsídios para tanto ante a ausência de documentos que possibilitem a aferição de veracidade do cálculo exibido.*

Essa afirmação não procede. O Relatório de Procedimento Fiscal traz explicações e fundamentação consistente sobre o cálculo da multa.

Como já mencionado, a sanção aqui em análise para a conduta infracional descrita é a **Multa equivalente ao valor aduaneiro (100% do valor aduaneiro)**, na forma do §3º do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76

Ocorre que a ocultação da ANGRA SAT, e das outras sociedades ligadas pelo tipo de produto, possui características próprias, diferentes das ocultações corriqueiramente flagradas pela Receita Federal do Brasil, **uma vez que há divisão das mercadorias importadas por uma única DI entre os ocultados**, o que demanda um paradigma próprio para se calcular o valor da multa.

Pela primeira Declaração de Importação da série, a de número 08/0735331-5, a ENCOMEX nacionalizou doze mil amplificadores, que foram divididos igualmente entre três clientes (vide “Tabela 9 - algumas informações extraídas da contabilidade e dos extratos bancários”, linhas 8 e 10). As mercadorias foram desembaraçadas em 21/05/2008 e na mesma data as notas fiscais de venda foram emitidas, sem que tivesse sido registrada e desembaraçada outra DI de mesmo produto.

No entanto, essa facilidade em identificar o quanto de mercadoria de determinada Declaração de Importação foi vendido para cada um dos clientes nem sempre existe, ou seja, nem sempre há como associar os amplificadores de uma nota fiscal com os amplificadores de uma declaração de importação. Com isso, estando presente a infração, fez-se necessário criar um artifício de cálculo da multa para afastar a impunidade e a arbitrariedade.

**Considerando que todas as declarações de importação de amplificadores estão viciadas pela ocultação do sujeito passivo, o montante de multa a ser rateado é o somatório dos valores CIF** (valor da mercadoria somado aos do frete e do seguro) em reais dessas declarações.

Para viabilizar o cálculo proporcional da multa equivalente ao valor aduaneiro (100%), a fiscalização se valeu de dois critérios.

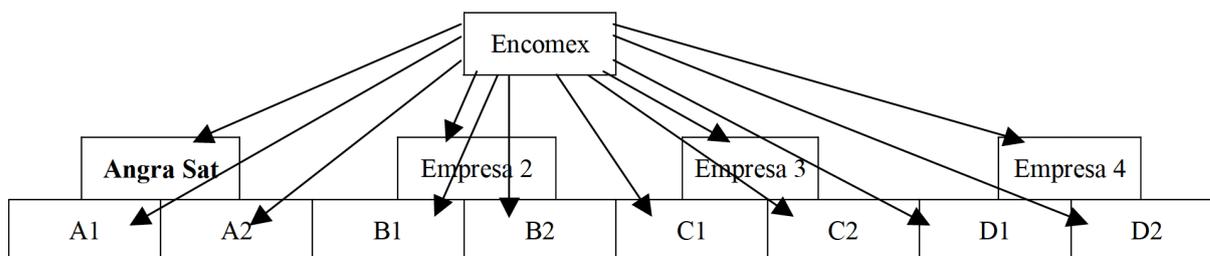
- Primeiro critério

Primeiramente, cogitou-se utilizar o **critério “notas fiscais”**. Por este, o valor total das Declarações de Importação seria dividido proporcionalmente aos valores das notas fiscais emitidas pela ENCOMEX aos quatro clientes (ANGRA SAT, Empresa 2, Empresa 3 e Empresa 4) e aos clientes desses clientes. Para facilitar o entendimento, chamemos aqueles quatro de “**clientes diretos**” e os demais de “**clientes indiretos**”.

Os percentuais encontrados para os clientes diretos seriam aplicados no montante das declarações de importação, encontrando-se, assim, **parte** do valor da multa a ser atribuída a cada um deles. E os percentuais encontrados para os clientes indiretos seriam aplicados no montante das declarações de importação, encontrando-se, assim, a **outra parte** do valor da multa a ser atribuída a cada um dos clientes diretos, conforme relação anteriormente estabelecida entre o cliente indireto e o cliente direto<sup>48</sup>.

Em relação aos clientes ANGRA SAT, Empresa 2, Empresa 3 e Empresa 4, não haveria problemas - a apropriação direta não deixa margem de dúvidas. Porém, em relação aos clientes indiretos, haveria, pois estes possuem relação, em regra, com mais de um cliente direto da ENCOMEX, o que inviabiliza a devida associação de um cliente indireto com um cliente direto. Ou seja, determinado cliente indireto, adquiriu produtos tanto da Empresa 3, quanto da Empresa 2 e da Empresa 4.

Exemplificando o exposto acima, a partir da reprodução abaixo do gráfico da parte introdutória deste Termo de Verificação, temos que a apropriação do valor da multa calculado em cima das notas fiscais emitidas para “B1” a um dos quatro clientes diretos fica inviabilizada, pois “B1” possui relações comerciais com a Empresa 2, com a Empresa 4 e com a Empresa 3.



- Segundo critério

O segundo **critério** de rateio, o adotado para o **presente auto de infração**, foi o do “**repasso de recursos**”. O valor da multa é proporcional ao valor total de repasse de recursos financeiros que cada um dos clientes diretos realizou.

**Os adquirentes ocultos depositaram dinheiro na conta bancária da ENCOMEX** (ou transferiram para ela), **demonstrando proporcionalmente seus interesses nas importações**, com as quais obteriam benefícios. A proporção do interesse não apareceria, caso fossem levadas em consideração as notas fiscais, seja pela quantidade de amplificadores vendidos, seja nos valores vendidos, pois, sob orientação dos clientes diretos (ocultos), a ENCOMEX emitiu notas fiscais para os clientes indiretos (clientes dos ocultos).

O critério “repasso de recursos” sobrepuja o das notas fiscais (em termos de valor e em termo de quantidade) **porque, também, nem todas as notas fiscais foram apresentadas pela ENCOMEX.**

Essa lacuna de informações para a constituição do auto de infração é muito baixa quando se trata dos repasses financeiros, pois os extratos bancários possuem, salvo algumas exceções, a identificação do responsável pelo depósito (ou transferência).

Esse critério é reflexo do quão interessado esteve o adquirente oculto nas importações.

**O interesse dos clientes diretos da ENCOMEX está incontestavelmente presente e claro.** E ele, o interesse, é tão grande quanto o valor transferido para a ENCOMEX. Sendo o Direito uno, um sistema harmônico, encontrar-se-ia respaldo para esse critério inclusive no Direito Penal, pelo qual, de acordo com o art. 29 do Código Penal, havendo concurso de pessoas, cada um responde de acordo com sua culpabilidade.

Considerando que o valor total das multas deve ser o valor total das declarações de importação, temos que os quatro autos de infração devem somar R\$ 6.161.055,00 (seis milhões, cento e sessenta e um mil e cinquenta e cinco reais).

O valor total de repasses de cada cliente direto é obtido a partir das informações constantes dos extratos bancários, cujos dados pertinentes estão reproduzidos parcialmente na “Tabela 10 - Extrato do histórico dos negócios da ENCOMEX relacionados aos seus quatro clientes” (a tabela completa está anexa ao processo).

Para se chegar aos números da próxima tabela, alguns ajustes foram feitos: alguns lançamentos contábeis foram utilizados na identificação do responsável pelo depósito (ou transferência), uma vez que tal informação não aparecia no extrato bancário.

Quando o responsável pelo depósito (ou transferência) não estava identificado no extrato bancário (coluna “fato” da “Tabela 10” aparece “Depósito sem identificação do responsável”), atribuiu-se a responsabilidade pelo crédito na conta corrente da ENCOMEX à pessoa a quem a ENCOMEX atribuiu a responsabilidade na contabilidade (coluna “observação 1” da mesma tabela).

Em números, a responsabilidade ficou distribuída assim (novamente: a proporção de cada uma empresa nos repasses foi aplicada ao valor total das declarações de importação para se chegar ao valor da respectiva multa):

Cliente direto	Valor total dos repasses	Proporção <sup>50</sup>	Valor da multa <sup>51</sup>
<b>Angra Sat</b>	R\$ 4.360.271,59	29,36%	R\$ 1.808.885,75
Empresa 2	R\$ 3.687.012,30	24,82%	R\$ 1.529.173,85
Empresa 3	R\$ 2.798.841,41	18,84%	R\$ 1.160.742,76
Empresa 4	R\$ 4.007.514,46	26,98%	R\$ 1.662.252,64
Total	R\$ 14.853.639,76	100,00%	R\$ 6.161.055,00

- Inconsistências na contabilidade da empresa ENCOMEX não podem afetar a empresa ANGRA-SAT.

É alegado às folhas 08 do Recurso Voluntário:

*Isto é, a reiterada ocultação dos nomes das empresas integrantes da suposta “organização criminosa” somente se presta para confundir a recorrem e dificultar a confecção de sua defesa, já que não tem sequer conhecimento da quantidade de pessoas jurídicas com as quais teria se associado. Seriam 03 ou 06 ou mais ???*

*Além disso, o sr. auditor alega que a contabilidade da empresa ENCOMEX foi “maquiada” para esconder as “operações criminosas” praticadas por ela, pela recorrem e pelas demais empresas investigadas.*

*Entretanto, é certo que a recorrente nada pode declarar acerca da contabilidade da ENCOMEX, novamente em razão da ausência de subsídios documentais que possibilitem qualquer manifestação sobre a matéria.*

De certo que a Recorrente, empresa ANGRA-SAT, não possui qualquer gerência sobre a empresa ENCOMEX.

Contudo, esse argumento seria pertinente caso a presente atuação fosse com base na prática presumida de interposição fraudulenta de terceiros, com fulcro no §2º do artigo

23 do Decreto Lei nº 1.455/76, onde o autuado é questionado sobre a origem dos recursos empregados nas operações de importação.

Se a contabilidade do importador é imprestável, de modo que não sirva para comprovar a origem dos recursos empregados nas operações de importação, evidente que aquele que adquire os bens importados no mercado interno **não poder ser responsabilizado**.

Contudo, o caso em análise é distinto. A presente autuação ocorreu com base na prática efetiva de interposição fraudulenta de terceiros, com fulcro no inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, e, conforme, os fatos que embasam a presente ação fiscal, descritos no Termo de Verificação Fiscal, a partir das folhas 50 do processo digital, demonstram que houve repasse de recursos das empresas, dentre elas a empresa ANGRA-SAT, para o importador interposto – empresa ENCOMEX – o que configura modalidade de importação por "conta e ordem", conforme fragmento extraído de folhas 54 do processo digital:

1. *A ENCOMEX importou, pela DI 08/0735331-5, 12.000 amplificadores, que foram divididos entre as empresas ANGRA SAT, Empresa 3 e Empresa 4 (a Empresa 4 foi a destinatária nas notas fiscais, embora outras sociedades empresárias do mesmo sócio tivessem repassado os recursos).*
2. *A ENCOMEX pagou pelas mercadorias ao exportador antes do registro da respectiva declaração de importação, com recursos financeiros recebidos das empresas ocultadas, haja vista a falta de saldo nas contas bancárias da ENCOMEX antes dos recebimentos. O recebimento destes recursos foi dissimulado em sua contabilidade, o que prova que a ENCOMEX sabia que adiantamento de recursos para realização de operação de importação tem suas limitações legais, que não foram respeitadas.*
3. *Antes de registrar a declaração de importação 08/0735331-5, a ENCOMEX recebeu dos clientes o que faltava para completar o valor das mercadorias na transação interna (ENCOMEX - CLIENTE NACIONAL). Os 12.000 amplificadores foram vendidos por quase R\$ 100.000,00.*
4. *A ENCOMEX importou, pela DI 08/0866692-9, 6.000 (seis mil) amplificadores para a empresa Empresa 2 e seus clientes (Empresa 5 e outras<sup>41</sup>), o que implicaria a emissão de notas fiscais num valor total próximo de R\$ 50.000,00 (considerando o lote anterior como referência).*
5. *A ENCOMEX pagou pelas mercadorias ao exportador antes do registro da respectiva declaração de importação. Para este pagamento, recebeu recursos financeiros da Empresa 2, sendo que este recebimento foi dissimulado em sua contabilidade.*
6. *Antes de registrar a declaração de importação, a ENCOMEX recebeu quase tudo o que faltava para*

*completar o valor das mercadorias nas transações internas. A Empresa 2 pagou R\$ 48.675,00 (além da transferência de R\$ 21.775,00, transferiu em 03/06/2008 R\$ 10.000,00 e, em 06/06/2008, mais R\$ 16.900,00), valor muito próximo a R\$ 49.497,36, que corresponde ao somatório das notas 784, 785, 786 e 788 (emitidas, respectivamente, para INDUSAT, Empresa 5, HB DISTRIBUIDORA e Empresa 2).*

Mais adiante, às folhas 56 do processo digital, é pinçado outro fragmento:

*Outro exemplo de cessão de nome para acobertamento de operações de importação de terceiros se deu com o registro, em 24/07/2008, das declarações de importação número 08/1122403-6 e 08/1126222-1. Nestas, o exportador e os produtos foram os mesmos em relação às declarações citadas anteriormente. O valor total das mercadorias foi de US\$ 51.600,00.*

*O modus operandi também foi o mesmo: nos dias 04, 07 e 08/07/2008 (antes do registro das DI), a ENCOMEX recebeu das empresas Empresa 3, ANGRA SAT e de uma terceira não identificada (que pode ser uma das duas identificadas) um total de R\$ 83.421,00<sup>42</sup>, que foram utilizados para pagamento ao exportador das duas declarações de importação.*

*Para o pagamento, a ENCOMEX celebrou, em 10/07/2008, o contrato de câmbio nº 08/017428, cujo valor - US\$ 51.600,00 (ou R\$ 83.127,60) - corresponde ao valor (em US\$) das mercadorias das duas declarações de importação registradas no dia 24/07/2008.*

*Entre a celebração do contrato de câmbio (10/07/2008) e a emissão de notas fiscais de venda (29/07/2008), a ENCOMEX recebeu outros recursos financeiros, desta vez R\$ 82.410,86, totalizando R\$ 165.831,86. No dia 29/07/2008, a ENCOMEX emitiu as notas fiscais 806 e 807 para a ANGRA SAT, 810 e 811 para a Empresa 4, e 812, 813, 815, 816 e 817 para a Empresa 3, num total de R\$ 164.414,74. Dos 24.240 amplificadores importados, foram vendidos a essas empresas 22.310 unidades.*

*Esses foram os dados relativos às primeiras cinco declarações de importação. Nas demais, ocorreu praticamente o mesmo do visto até aqui. Como explicado anteriormente, na Introdução e no item “2.4 Conclusões acerca das modalidades de importação” deste Termo de Verificação, o modus operandi foi alterado no decorrer do tempo (houve duas significativas alterações): a ENCOMEX passou a vender as mercadorias importadas também diretamente aos clientes de seus clientes; e a EXIMBIZ passou a ser, por muitas vezes, a empresa importadora na DI, enquanto a ENCOMEX figurava como adquirente da mercadoria.*

Resta assim configurado o **repasso de recursos** da empresa ANGRA-SAT – REAL COMPRADOR – para a empresa ENCOMEX – IMPORTADOR INTERPOSTO -, o que caracteriza a conduta infracional de prática efetiva de interposição fraudulenta de terceiros, tipificada no inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, **sendo absolutamente desnecessário para tanto a exposição da contabilidade da empresa ENCOMEX**, já que a origem desse recurso é a própria Recorrente: empresa ANGRA-SAT.

- Da responsabilidade do Sr. Paulo Tadeu.

A fiscalização incluiu no polo passivo do presente processo os sócios das empresas Encomex e da Recorrente com base nos seguintes fundamentos:

*Além da solidariedade entre importador e adquirente ou encomendante da mercadoria, há a solidariedade dos sócios e demais pessoas que têm estreita ligação com a empresa. O CTN, em seu art. 135, dispõe que respondem pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei diversas pessoas relacionadas à sociedade empresária:*

*Código Tributário Nacional*

*Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:*

*I - as pessoas referidas no artigo anterior;*

*II - os mandatários, prepostos e empregados;*

*III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.*

Em princípio, tenho que o lançamento tributário deva ser efetuado em face do contribuinte e de todos os responsáveis tributários, salientando-se que o artigo 142 do CTN exige a identificação do sujeito passivo, conceito este que abrange o contribuinte e o responsável, nos moldes do artigo 121 do CTN.

Além disso, ressalto que o art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, ao estabelecer os elementos do auto de infração, faz referência à qualificação do autuado, podendo-se, da mesma forma, entender que, utilizou-se do termo autuado também em sua acepção ampla, ou seja, abrangendo as figuras do contribuinte e do responsável tributário.

Todavia, é possível ser declarada a responsabilidade do administrador infrator em momento distinto do lançamento do crédito tributário em face de pessoa jurídica contribuinte; vez ser essa responsabilidade autônoma da obrigação do contribuinte no tocante à natureza (licitude ou ilicitude do fato jurídico), ao nascimento (momento do surgimento) e à cobrança (exigência simultânea ou não), podendo, dessa maneira, ser declarada a qualquer tempo, tanto na esfera administrativa quanto na judicial, desde que subsista a obrigação do contribuinte<sup>1</sup>.

Assim, a obrigação do administrador infrator é tão somente mediatamente tributária. E por não se tratar de obrigação tributária em sentido estrito - porquanto não decorre de fato lícito, mas sim de ato ilícito (ver art. 3º CTN) -, não está sujeita às normas de constituição de crédito contidas no CTN.

Desse modo, não precisa sequer ser constituída pelo lançamento. Basta ser declarada, seja pelo Fisco, seja pelo Procurador da Fazenda (na CDA), seja pela autoridade judicial. E uma vez declarada, todos os instrumentos de coerção utilizados contra o devedor do tributo passam também a valer em face do responsável solidário.

Isso decorre de sua natureza de relação jurídica de garantia. Dessa forma, sua prescrição se dá no exato momento em que prescreve a obrigação principal, nem antes, nem depois.

<sup>1</sup> Entendimento extraído do Parecer PGFN 55/2009)

Por se inserir no artigo 135, inciso III, do CTN, não se trata, pois, de uma obrigação tributária solidária propriamente dita, ou seja, com pluralidade de sujeitos passivos na relação jurídica, mas sim em várias obrigações solidárias, sendo ligadas pelo vínculo da solidariedade; cuida-se assim da solidariedade imprópria, em que obrigações distintas são atadas pelo nexo do inadimplemento.

Feito esse breve comentário, entendo que no presente caso, por não se tratar da solidariedade entre contribuintes (quando há dois ou mais contribuintes e uma só obrigação, que é formalizada em um só auto de infração, com fulcro no art. 124 do CTN e incisos), mas sim entre contribuinte e responsável (quando há várias obrigações, um só contribuinte e um ou mais responsáveis, com amparo no art. 135 do CTN), repita-se, não precisa este último sequer estar mencionado no lançamento do crédito como sujeito passivo; sua responsabilidade, como já se falou, pode ser atestada inclusive em momento e ato apartados.

Desse modo, está-se diante de uma solidariedade imprópria, isto é, aquela que se dá entre contribuinte e seus administradores infratores, o que, segundo o Parecer citado, por não se tratar de uma obrigação tributária em sentido estrito, afasta inclusive a aplicação do instituto da decadência a estes últimos (administradores infratores), vez que o crédito tributário já fora regularmente constituído em relação ao contribuinte.

Assim, como dito, a responsabilidade desses administradores, por ter natureza de relação jurídica de garantia, pode ser declarada a qualquer tempo para que todos os instrumentos de coerção aplicáveis ao contribuinte passem também a valer em face dos responsáveis solidários, prescindindo-se inclusive de constar ou não do lançamento tributário.

Contudo, tais circunstâncias, por si só, não possuem o condão de afastar o dever de motivação do ato administrativo, sob pena de macular o devido processo legal.

Nesse desiderato, percebe-se que a acusação fiscal acerca da responsabilidade do sócio-administrador aqui em apreço está desprovida de sua fundamentação fática, ou seja, dos ilícitos a eles atribuídos.

Dessa forma, com as devidas vênias, penso que não basta a mera reprodução do dispositivo legal (artigo 135, inciso III, do CTN) para arrolar o sócio-administrador no polo passivo dessa exação; necessário seria que se houvesse discorrido acerca dos atos ilícitos pelo qual esta o sócio-administrador Paulo Tadeu sendo acusado, bem como trazer os elementos probatórios que comprovassem a prática de ilícito (não se prestando para isso meros atos gerenciais).

Portanto, entendo que a acusação feita aos sócios-administradores da empresa ANGRA-SAT, ora Recorrente, não foi o bastante para responsabilizá-los solidariamente por este crédito, por ausência de fundamentação fática e de elementos probantes nesse sentido, devendo nesse momento processual os mesmos serem afastados do polo passivo; o que, a meu ver, por si só, não inibe a possibilidade desta responsabilidade puder vir a ser devidamente declarada em um outro momento processual, seja na CDA por ato do Procurador da Fazenda Nacional, seja pela autoridade judicial.

Deste modo, por total ausência de provas de participações direta nas infrações praticadas, o sócio da Recorrente deve ser excluído do polo passivo da presente demanda.

Diante de tudo que foi exposto, conheço do RECURSO VOLUNTÁRIO e voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso do Contribuinte para excluir do polo passivo do processo administrativo o sócio da Recorrente Paulo Tadeu.

É como voto.

Jorge Lima Abud.

## Voto Vencedor

Conselheiro Walker Araujo - Redator designado

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre Relator, divirjo de seu entendimento quanto à solução a ser dada no presente caso. Isto porque, ao contrário do entendimento explicitado pelo relator, o lançamento fiscal carece, em parte, de documentos comprobatórios do ilícito apurada pela fiscalização, senão vejamos.

Em relação aos documentos que instruíram o lançamento, a Recorrente lançou os seguintes argumentos:

Entretanto, é certo que a recorrente nada pode declarar acerca da contabilidade da ENCOMEX, novamente em razão da ausência de subsídios documentais que possibilitem qualquer manifestação sobre a matéria.

A simples confecção de uma "tabela do *word*" apresentada pela fiscalização não diz absolutamente nada a respeito da contabilidade da empresa aludida, fazendo-se necessário esmiuçar detalhadamente toda a documentação da empresa, já que a impugnante é reiteradamente citada pelo auditor fiscal como participante ativa das operações de importação.

Ato contínuo, fato é que não compete à contribuinte apresentar qualquer modalidade de defesa em favor de terceiros (ENCOMEX), restando-lhe apenas a necessidade de defender-se sobre eventuais documentos que lhe dizem respeito.

Analisando os documentos carreados aos autos foi possível constatar o seguinte:

i) o termo de verificação fiscal traz em relato mais detalhado de transferência de recursos apenas no período de 2008 e 2009;

ii) os documentos de fls. 456-551 não demonstram transações ocorridas entre a Recorrente e a empresa Encomex;

iii) Notas Fiscais de Folhas 553-582 dizem respeito à empresas que não confundem com a Recorrente Angra e são do período de 2006;

iv) O Livro Diário Geral e o Razão Analítico de fls. 607-2.114 trazem os registros contábeis de 2008 e 2009, onde constam adiantamentos realizados pela Recorrente;

v) o demonstrativo contábil de fls. 2115-2118 traz lançamentos do período de 2008 e 2009;

vi) Às folhas 3473-3476 há uma planilha com relação das transações bancárias de todo o período fiscalizado;

vii) Às folhas há uma planilha do período de 8/2009 a 01/2011 com relação de notas fiscais transacionadas entre a Recorrente e a empresa Encomex;

viii) Às folhas 3479-3501 constam cópias de NFs do período de 2008 e 2009 em nome da Recorrente;

ix) Às folhas 3502-3529 há planilha com todo relato operacional ocorrido entre a Recorrente e empresa Encomex, durante o período fiscalizado.

Ao meu sentir, contrariamente do que consignou o i. relator, somente no período de 2008 e 2009 é que restou demonstrado a transferência de recursos, sendo que para os demais períodos, a fiscalização trouxe apenas planilhas, sem nenhum suporte documental. Essa questão, inclusive, já foi decidida em outro processo envolvendo a empresa Encomex, cujo trabalho fiscalizatório, ao que parece foi o idêntico ao aqui tratado, a saber:

Já para as importações realizadas no período de julho de 2008 a dezembro de 2009, não mencionadas nos parágrafos anteriores, a fiscalização apresentou planilhas de fls.2.108-2.109 e 3.628 e 3.629, com o detalhamento das transações bancárias realizadas entre a empresa Encomex e a Recorrente, sendo que tais lançamentos foram obtidos através dos registros contábeis realizados pela empresa Encomex no Livro Diário Geral e no Razão Analítico carreados às fls. 600-2.107, bem como nos registros contábeis da própria Recorrente.

Deste modo, em relação as importações realizadas no período de 2008 e 2009, não há dúvidas que a Recorrente antecipou os pagamentos à empresa Encomex para obter os produtos importados.

Entretanto, para as importações ocorridas no ano-calendário de 2010 e 2011, embora a fiscalização tenha apresentado planilha detalhada sobre todas as operações bancárias realizadas entre as empresas (fls.3.491-3.518), tendo inclusive atestado que as informações foram obtidas de extratos bancários, declarações de importação, notas fiscais e contratos de câmbio, certo é que em relação ao período de 2010 e 2011 a autoridade fiscal não comprovou por meio de documentos hábeis a realização de pagamentos por parte Recorrente, posto que todos os documentos contábeis juntados e disponibilizados aos autos dizem respeito à períodos anteriores, restando, assim, prejudicada a manutenção da cobrança em relação aos fatos gerados ocorridos no período de 2010 e 2011.

Neste cenário, entendo que não há como manter a cobrança para os períodos em que restou ausente o suporte documental. Isto porque a autoridade fiscal não comprovou por meio de documentos hábeis a realização de pagamentos por parte Recorrente, posto que todos os documentos contábeis juntados e disponibilizados aos autos dizem respeito à períodos anteriores.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir da cobrança os valores exigidos do período de 2010 e 2011.

É como voto.

Walker Araujo