



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12466.000919/2008-71
ACÓRDÃO	3101-003.869 – 3 ^a SEÇÃO/1 ^a CÂMARA/1 ^a TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GAMA COMERCIAL IMP.E EXPORTADORA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2004, 2005

IMPORTAÇÃO. OMISSÃO DO REAL ADQUIRENTE. ILÍCITO COMPROVADO. PENA DE PERDIMENTO CONVERTIDA EM MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO.

Quando constatado pela autoridade fiscal o descumprimento de obrigação acessória pelo importador nas operações de importação, quanto à indicação do real adquirente, com o nítido intuito de acobertar o real beneficiário da mercadoria, é cabível a pena de perdimento, podendo ser convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro.

AUTO DE INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. PARTICIPAÇÃO NÃO COMPROVADA. SUJEITO EXCLUÍDO DO POLO PASSIVO.

Cabe a autoridade fiscal comprovar a participação do encomendante na operação fraudulenta ou simulada (art. 9º do Decreto nº 70.235/72). Ausente provas capazes de vincular os adiantamentos do suposto encomendante às DIs, e inexistindo outros elementos de provas como tratativas das encomendas e do *modus operandi*, não se sustenta a participação do responsável solidário no ilícito.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso da contribuinte Gama Serviços e Negócios Ltda e manter a aplicação da penalidade, e em dar provimento ao recurso da empresa Denjes Comércio de Plásticos Ltda para afastá-la do polo passivo solidário.

Sala de Sessões, em 24 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Marcos Roberto da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Dionisio Carvallhedo Barbosa, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra o acórdão exarado pela 2^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis que, por maioria de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada pela empresa ora Recorrente. A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 10/03/2008

IMPORTAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. PENA DE PERDIMENTO CONVERTIDA EM MULTA.

Considera-se dano ao Erário à ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 10/03/2008

MEIOS DE PROVA. PROVA INDICIARIA.

A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, podendo ser direta ou indireta, assim conceituada aquela que se apóia em conjunto de indícios capazes de demonstrar a ocorrência da infração e de fundamentar o convencimento do julgador, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 10/03/2008

INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDARIA.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, respondendo pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie.

Lançamento Procedente

A partir dos elementos reunidos nos autos, entendeu a maioria do Colegiado que, embora detenham caráter de prova indireta, restou indicada a ocorrência de ocultação da real adquirente das mercadorias importadas pela responsável principal, ora Recorrente, além de inexistir provas em sentido contrário pela recorrente e pela responsável solidária Denjes Comercial de Plásticos Ltda.

Até aquele momento processual os fatos deram-se da forma relatada no bojo do referido acórdão:

Trata o o presente processo do Auto de Infração de fls. 01 a 14 por meio do qual é feita a exigência de R\$ 728.462,00 (setecentos e vinte e oito mil e quatrocentos e sessenta e dois reais) a título de Multa Proporcional ao Valor Aduaneiro de que trata o artigo 618 e §1º do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002.

A Fiscalização assim descreveu os fatos, fls. 02 e 05 a 14, em síntese:

- Que a empresa Gama Comercial Importadora e Exportadora Ltda não é a real adquirente das mercadorias importadas em seu nome e que a mesma operava como interposta pessoa.
- Que foi aplicada a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias pela impossibilidade de apreensão das mesmas, conforme determina o art. 23, inciso V, §3º do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976.
- A empresa foi incluída em procedimento especial com base na IN/SRF nº 228/02 (art. 1º) e IN/SRF nº 455/04 (art. 14).
- Que a real adquirente das mercadorias é a empresa Denjes Comercial de Plásticos Ltda, CNPJ 06.170.759/0001-07, que passa a figurar no pólo passivo como devedor solidário.
- Que foi formalizada a Representação Fiscal para Fins Penais por meio do processo administrativo nº 12466.000912/2008-59.

Cientificadas, a contribuinte Gama Comercial Importadora e Exportadora Ltda e a devedora solidária Denjes Comercial de Plásticos Ltda apresentaram impugnação, alegando, em síntese:

Gama Comercial Importadora e Exportadora Ltda - fls. 1.131 a 1.137, acompanhada dos documentos de fls. 1.138 a 1.176.

- Que em 11 de maio de 2006, iniciou-se contra a impugnante o procedimento especial de fiscalização previsto na IN 228/02.
- Que, utilizando-se de seu direito de defesa previsto na própria IN, apresentou contraposição, rechaçando tudo que fora levantado pelo Auditor Fiscal.
- Que no dia 7 de janeiro/2008, através do comunicado SECAT/ALF/PORTO VITORIA N° 001, chegou ao conhecimento da impugnante o despacho do Sr. Inspetor a respeito do Parecer n° 991/07, o qual expressamente declarou ser aquela representação totalmente insubsistente tornando-a nula.
- Que os autos de infração não estavam numerados, dificultando a identificação de cada um deles no comprot e que não contavam com a assinatura do chefe do setor responsável, conforme previsto no art. 11 do Decreto n° 70.235/72.
- Que através da decisão exarada no Parecer n° 991/07, acabou-se com a possibilidade de prosperar qualquer infração porventura levantada por tal relatório.

Requer, por fim, seja o auto de infração declarado nulo e insubsistente, bem como seja determinada a anulação das respectivas Representações Penais.

Denies Comercial de Plásticos Ltda — fls. 1.179 a 1.202, acompanhada dos documentos de fls. 1.203 a 1.226.

- Que o auto de infração não contava com a assinatura do chefe do setor responsável, conforme previsto no art. 11 do Decreto n° 70.235/72.
- Com relação a responsabilidade solidária, nunca houve comunhão de interesses entre a empresa autuada e a empresa ora impugnante.
- Que não restou provada a ocultação do real adquirente.
- Que com o advento da Lei n° 11.488/2007, a ocultação do real adquirente passou a ser punida com a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação de importação, conforme disposto no art. 33.
- Requer seja o auto de infração retificado para 10% sobre o valor das operações de importação.
- Requer o afastamento da Representação Fiscal para fins Penais.

Por fim, requer a improcedência do auto de infração quanto A empresa Denjes Comercial de Plásticos Ltda.

É o relatório. Passo ao voto.

O sujeito passivo principal da autuação, a empresa Gama Comercial Importadora e Exportadora LTDA, apresentou recurso voluntário ofertando matéria de defesa posta nos títulos:

2-PRELIMINARMENTE

- A) ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO DE LANÇAMENTO
- B) NECESSIDADE DE REABERTURA DE PRAZO PARA DEFESA DIANTE DA MODIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO — AUSÊNCIA — CERCEAMENTO DE DEFESA
- C) AUSÊNCIA DE MOTIVACÃO PARA MODIFICAR O LANÇAMENTO

3- DOS FATO - OBJETO DA LIDE RECURSAL

4- DAS RAZÕES DESTE RECURSO

5- COMPROVACAO DA ORIGEM DOS RECURSOS —MOTIVAÇÃO DA FISCALIZAÇÃO— REFLEXO NA DEFESA

6- PONTOS LEVANTADOS NO JULGAMENTO JA COMPROVADOS CORRETOS ATRAVÉS DO PARECER N° 991/07-SEORT/ALF/VITÓRIA — MATÉRIA ANTERIORMENTE DISCUTIDA E A VINCULACAO DA ADMINISTRACAO.

Também interpôs recurso administrativo voluntário o sujeito solidário, a empresa Denjes Comercial de Plásticos Ltda, trazendo como argumentos os tópicos:

DOS VÍCIOS INTRÍNSECOS DO AUTO DE INFRAÇÃO

É o relatório.

VOTO

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Relatora.

Preenchidos os requisitos necessários de admissibilidades tratados no Decreto nº 70.235/72 e RICARF, conheço dos Recursos aviados pelos sujeitos passivos.

- Resumo dos Fatos e Provas. Fundamentos para aplicação da penalidade e provas colhidas pela fiscalização.

Em síntese, está-se diante de aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas pela empresa nos anos de 2005 e 2006, com fulcro no art. 23, V, § 3º do DL nº 1.455/1976, reproduzo tela do auto de infração:

001 – CONVERSÃO DO PERDIMENTO EM MULTA – IMPOSSIBILIDADE DE APREENSÃO DA MERCADORIA

Conforme Relatório de Ação Fiscal em anexo (fls 05/14), o qual passa a fazer parte integrante de forma inseparável deste Auto de Infração, foi detectado que a empresa Gama Comercial Importadora e Exportadora Ltda não é a real adquirente das mercadorias importadas em seu nome e que a mesma operava como interpresa pessoa.

Face ao que determina o art. 23, inciso V, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455 de 07 de abril de 1976, estamos emitindo o presente Auto de Infração para a aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas pela impossibilidade de apreensão de tais mercadorias, conforme Demonstrativo das Mercadorias Consumidas ou Não Localizadas em anexo (fls 15/17).

Face à interposição detectada, verificou-se, conforme Demonstrativo das Notas Fiscais de Saídas e Demonstrativo dos Depósitos Efetuados em anexo (fls 18/21), que o valor do crédito tributário apurado no presente Auto de Infração refere-se ao valor aduaneiro das mercadorias cujo real adquirente é a empresa DENJES COMERCIAL DE PLASTICOS LTDA (CNPJ 06.170.759/0001-07), a qual passa a figurar no pólo passivo como devedor solidário, conforme determina o art. 27 da Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002.

Ficam a autuada e os respectivos devedores solidários (reais adquirentes das mercadorias importadas) cientificados de que foi promovida REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS por meio do processo administrativo nº 12466.000912/2008-59.

Data	Valor Aduaneiro (R\$)
10/03/2008	728.462,00

Versam os dispositivos mencionados:

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

[omissis]

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)

[omissis]

§ 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 A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002) (Vide)

Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Restou constatado no relatório fiscal:

16. De posse dos documentos, e em virtude da enorme quantidade de dados a serem verificados, inicialmente, utilizando-se os "Compact Disc" (CDs) enviados pela empresa, criamos o Demonstrativo das Notas Fiscais Emitidas (anexos 12). Os dados constantes neste demonstrativo foram obtidos nos dados informados pela empresa na relação de notas fiscais (anexos 05) e na relação de identificação dos recursos monetários recebidos (anexos 11), os quais foram entregues, também, em "CD". Analisando-se o referido demonstrativo, concluímos que as informações prestadas pela fiscalizada não correspondiam à realidade. Em nossa análise constatamos as seguintes ocorrências:

- (1) depósitos realizados em data anterior a de emissão das notas fiscais de saídas, caracterizando, assim, adiantamentos;
- (2) valores depositados superiores aos valores totais constantes nas notas fiscais de saídas;
- (3) valores depositados inferiores aos valores totais constantes nas notas fiscais de saídas;
- (4) valores depositados em datas bem posteriores à data de emissão das notas fiscais de saídas (há casos em que a diferença de data é superior a um ano);
- (5) um mesmo depósito referindo-se a notas fiscais de saídas emitidas em datas bem diferentes;
- (6) informação de que os depósitos referiam-se à devolução de cheques;
- (7) Notas fiscais informadas nas planilhas de identificação dos recursos monetários recebidos não localizadas nas planilhas de notas fiscais.

Os Fatos (continuação)

17. O conjunto de fatos apurados levou-nos a emitir o Termo de Intimação Fiscal N° 05 (anexos 13) para verificar os dados constantes nas notas fiscais de saídas. Ao examinarmos as notas fiscais de saídas, verificamos que todas as notas que constam no Demonstrativo das Notas Fiscais Emitidas foram emitidas como vendas a vista e não como vendas a prazo, como informado anteriormente pela empresa. Desta forma, nas informações prestadas, verifica-se que os depósitos realizados em parcelas para diversas notas fiscais são comprovações de que as informações prestadas não correspondem à realidade dos recursos monetários recebidos pela fiscalizada. Além destes fatos, observamos outros, os quais nos levaram a fazer correções no Demonstrativo das Notas Fiscais Emitidas elaborados pela fiscalização. Assim sendo, de posse do referido demonstrativo e de posse das notas fiscais, construímos o Demonstrativo do Saldo Bancário (onde é demonstrado o saldo bancário da empresa nas datas especificadas), o Demonstrativo dos Valores Excluídos (onde é demonstrado os valores que não foram considerados no fluxo financeiro e o motivo da exclusão) e o Demonstrativo do Fluxo Financeiro (onde é demonstrado o real saldo de recursos monetários da empresa disponíveis para pagamento das despesas aduaneiras realizadas). No Demonstrativo do Fluxo Financeiro, fica demonstrada a total falta de capacidade financeira da empresa para realizar as operações de comércio exterior no período fiscalizado (anexos 13).

18. Cabe destacar que quando foi gerado o Demonstrativo dos Valores Excluídos, todos os valores que foram creditados na conta "Obrigações Diversas", e que foram debitados na conta "Bancos" como depósitos, não foram considerados como recursos monetários da empresa, já que, em contabilidade, a essência deve prevalecer sobre a forma e, assim, neste caso, não fica caracterizado que a empresa assumiu uma obrigação de pagamento de algo. Tais registros contábeis caracterizam que a empresa assumiu a obrigação de uma prestação de serviço por ter recebido recursos monetários de terceiros, caracterizando, desta forma, que tais recebimentos de recursos monetários são, na realidade, adiantamentos realizados pelos reais adquirentes das mercadorias importadas pela fiscalizada.

Colaciono por amostragem os seguintes valores importados supostamente efetuados pela empresa Denjes, para configuração do liame:

DEMONSTRATIVO DAS MERCADORIAS CONSUMIDAS OU NÃO LOCALIZADAS

Nº DI/Adição	NCM	Dia Desembarço	Valor Mercadoria	Valor Frete	Valor Seguro	Valor Aduaneiro
0408284450/001	39261000	20 ago 2004	4.297,00	6.152,00	0,00	10.449,00
0408284450/002	42029200	20 ago 2004	457,00	762,00	0,00	1.219,00
0408284450/003	90172000	20 ago 2004	288,00	128,00	0,00	416,00
0408284450/004	96100000	20 ago 2004	4.880,00	1.336,00	0,00	6.216,00
0408284468/001	95039000	20 ago 2004	8.205,00	5.363,00	0,00	13.568,00
0408284468/002	95021090	20 ago 2004	1.922,00	1.818,00	0,00	3.740,00
0408915883/001	70139110	08 set 2004	6.228,00	6.736,00	0,00	12.964,00
0409267621/001	95038020	16 set 2004	8.607,00	6.664,00	0,00	15.271,00
0409267621/002	95039000	16 set 2004	169,00	326,00	0,00	495,00
0409267630/001	95031000	17 set 2004	110,00	132,00	0,00	242,00
0409267630/002	95035000	17 set 2004	865,00	1.034,00	0,00	1.899,00
0409267630/003	95038020	17 set 2004	4.982,00	4.965,00	0,00	9.947,00
0409267630/004	95039000	17 set 2004	569,00	839,00	0,00	1.408,00
0409267648/001	95035000	17 set 2004	937,00	1.604,00	0,00	2.541,00
0409267648/002	95038020	17 set 2004	4.846,00	3.638,00	0,00	8.484,00
0409267648/003	95039000	17 set 2004	1.162,00	1.728,00	0,00	2.890,00
0409323181/001	95038090	21 set 2004	20.314,00	8.048,00	0,00	28.362,00
0409491084/001	95038020	29 set 2004	7.340,00	6.028,00	0,00	13.368,00
0409491084/002	95038090	29 set 2004	1.450,00	462,00	0,00	1.912,00
0409491084/003	95039000	29 set 2004	160,00	117,00	0,00	277,00

Na manutenção do lançamento, a DRJ destaca a robustez do trabalho fiscal alicerçado, especialmente, na incapacidade financeira da recorrente e nos adiantamentos dos reais adquirentes:

A Fiscalização, autorizada pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº 0727600/00379/06, trouxe aos autos (fls. 05/14):

- Planilhas (anexo 5 — fls. 573/607) contendo dados de notas fiscais de entrada e saída em que as datas referentes as entradas, em sua grande maioria, eram iguais as datas referentes As saídas, indicando que as mercadorias importadas possuíam adquirentes predeterminados.
- Nos balancetes de verificação (anexo 4 — fls. 112/571) a conta referente a "Bancos" ocorria uma movimentação expressiva de recursos monetários e a inexistência da conta "Estoques". As mercadorias importadas estavam representadas pela conta "Importações em Andamento", a qual era subdividida em diversas subcontas que eram representadas pelo número da Declaração de Importação (DI), e em tais subcontas, a maioria assumia valor igual a zero, significando que as mesmas não permaneciam em estoque.
- No Livro Razão (anexo 6 — 609/825), constatou-se os lançamentos de: (a) depósitos realizados por outras empresas a título de adiantamentos; (b) depósitos sem a indicação da respectiva finalidade; (c) depósitos referentes a recebimentos de saldos credores; (d) depósitos referentes a devolução de saldo; (e) depósitos referente a fechamento de câmbio. Verificou-se que para diversos depósitos realizados nas contas bancárias a contrapartida foi a conta do passivo denominada "Obrigações Diversas", significando que tais depósitos foram recebidos como adiantamentos de recursos monetários. Também, que vários

valores que ingressaram nas contas bancárias tinham como contrapartida a conta "Clientes". Entretanto, os históricos para tais ingressos não se referiam a recebimento de duplicatas ou ao recebimento de outro tipo de documento de crédito e sim a depósitos em conta corrente.

- Da análise dos balancetes de verificação, percebeu-se que os valores debitados na conta "Clientes" eram praticamente idênticos aos valores creditados, significando que as vendas a prazo eram imediatamente quitadas. Entretanto, como visto anteriormente, os históricos para tais ingressos não se referiam a recebimento de duplicatas ou ao recebimento de outro tipo de documento de crédito e sim depósitos em conta corrente.

Compulsando as peças que compõem o processo, verifica-se que a autoridade fiscal carreou aos autos elementos que indicam uma ocultação do real adquirente.

Por sua vez, a empresa Delta Max Com. Import. e Exp. de Aparelhos Eletrônicos Ltda baseou sua defesa no argumento de que o lançamento estaria assentado em meras suposições, desprovidas de qualquer comprovação material, que as operações foram de venda e compra, que é terceiro de boa-fé e que não tem conhecimento de qualquer irregularidade que possa ter sido detectada na empresa "Gama".

É importante ressaltar que, ainda que os referidos elementos apresentem um caráter de prova indireta, é inequívoca a necessidade de que a interessada, ao contraditar, demonstre não ser a real importadora das mercadorias em questão através das razões e provas que possuir.

(...)

Assim, comprovada a ocorrência da interposição fraudulenta, resta configurado o dano ao Erário.

Considero, por conseguinte, correta a aplicação da referida multa ao caso presente.

Apresentadas as particularidades do caso concreto, passo ao mérito recursal.

- Interposição Fraudulenta e Suas Peculiaridades.

Não é demais lembrar que a Constituição Federal atribuiu, expressamente, aos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil a responsabilidade pelo controle e fiscalização das entradas e saídas de pessoas, veículos e mercadorias no país:

Art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda.

A atividade é essencial aos interesses da Nação e obrigatória para o devido Controle Tributário-Aduaneiro com o fim de impedir evasões de divisas, contrabandos, crimes contra o sistema financeiro, dentre outros.

Nesse sentido, as operações de importação e exportação de mercadorias são monitoradas pela Autoridade Fiscal para que se certifique a sua licitude e o cumprimento das obrigações principais e acessórias pelo interveniente.

No caso das importações, é possível ser realizada tanto por pessoa física quanto por jurídica, que se dará de forma direta, a chamada por conta própria; mas, também, há a modalidade indireta, na espécie por encomenda, nos moldes da Lei nº 11.281/2006, ou por conta e ordem de terceiros, segundo a MP nº 2.158-35/2001.

Na forma direta não há questionamentos porque feita pelo importador para uso próprio, ou seja, o importador adquire a mercadoria do exportador para que disponha por si próprio quanto à utilização ou emprego. A importadora figura, portanto, como o próprio adquirente da mercadoria na DI registrada.

Vemos de modo diverso na importação indireta, em que o importador atua apenas na logística da importação, não aparecendo como o real adquirente da mercadoria na ocasião do registro da importação. Cabe ao importador indicar, obrigatoriamente, o real adquirente da mercadoria.

A indicação precisa dos reais adquirentes é o alicerce da Autoridade Fiscal para o fiel cumprimento de sua atividade de controle do Comércio Exterior. Consequentemente, eventual omissão quanto ao real adquirente nas declarações, por si só, já denota prática ilícita na operação internacional efetuada pelo importador, eis que enseja dano ao erário e óbice ao controle aduaneiro quando promovida com dolo ou simulação, inclusive com emprego de pessoa interposta.

Comumente, a operação na qual há omissão do real adquirente da mercadoria provém de subterfúgios com claros objetivos de evasão dos procedimentos fiscais, driblar parametrização de canal, desonerar-se das obrigações principal e acessória, alcançar a quebra de cadeia do IPI e vantagens financeiras.

Portanto, a prática é condenada pela jurisprudência e legislação, como se depreende do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76 que assim dispõe:

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) (grifos nossos)

O dano ainda é razão para aplicação de pena de perdimento, consoante disposto no § 1º do mesmo Diploma Legal:

§ 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)

Observa-se que na interposição fraudulenta é essencial o cometimento de fraude ou de simulação, a fim de lesar o erário. Sendo assim, antes de examinarmos as provas pela fiscalização, é necessário conceituar e delimitar os pressupostos para a ocorrência de dano ao erário para incidência da referida infração.

Segundo Solon Sehn (2021), os pressupostos necessários para a caracterização da infração são: (i) o conluio; (ii) o negócio aparente ou simulado (a importação ou a exportação declarada); (iii) o negócio jurídico oculto ou dissimulado (a importação ou a exportação oculta); e (vi) o intuito de enganar o fisco ou de afastar a incidência de preceito legal.

Assim esclarece:

Em estudo anterior, foi ressaltado que, na fraude, não há ocultação: o negócio jurídico é real e querido pelas partes. Essas efetivamente pretendem o que declararam, cumprindo a lei em sua literalidade, porém, violando-a finalisticamente. Dessa maneira, o termo fraude encontrado nesse dispositivo deveria ser interpretado no sentido de simulação fraudulenta, o que faria com quem a infração, em qualquer caso, compreendesse apenas a ocultação mediante simulação.

Nos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, a evidente fraude, simulação ou prática dolosa na situação fática, já autoriza o agravamento da penalidade, como vemos:

[...] O mesmo acontece com a noção de fraude à lei, assumida por ato jurídico que, “para burlar princípio cogente, usa de procedimento aparentemente lícito. Ela altera deliberadamente a situação de fato em que se encontra, para fugir à incidência da norma”.

Fraude à lei, por outro lado, é a produção de norma ilícita, com feições de ato jurídico lícito, para fins de fugir à incidência normativa.

[...]

É a espécie de multa que tem por conteúdo a agravamento de penalidade em decorrência de dolo, fraude ou simulação na prática do ato jurídico tributário. É aplicada quando a Administração Pública demonstra, por elementos seguros de

prova, no Auto de Infração, a existência da intenção do sujeito infrator de atuar com dolo, fraudar ou simular situação perante o Fisco. Para caracterizar a multa agravada, é necessário, outrossim, a existência de fato doloso, fraudulento ou simulado, devidamente provado, para se produzir a correta subsunção do fato infracional à norma autorizadora do agravamento da penalidade.

A espécie supra é a chamada interposição fraudulenta comprovada, na qual a fiscalização traz elementos robustos de fraude e simulação na operação de comércio exterior realizada pelo importador ostensivo e o real adquirente, demonstrando a triangulação origem dos recursos, disponibilidade e transferência, inclusive o *modus operandi* dos envolvidos.

Tem-se como exemplos de provas a inexistência de capacidade financeira e operacional do importador, encomenda prévia pura e simples, benefício financeiro da irregularidade cometida, quebra da cadeia de incidência do IPI, dentre outros.

Uma segunda espécie prevista na legislação é a interposição fraudulenta presumida, quando firmada em presunções de irregularidade da operação de importação ou exportação, fundada em indícios de fraude ou simulação, inclusive com uso de pessoas interpostas, por meio de exame de documentos fiscais e/ou contábeis, mas sem provas efetivas do dolo, da fraude ou simulação incorrida pelo importado. A hipótese é extraída do § 2º do inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, a saber:

§ 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) (grifos nossos)

Neste caso, é possível identificar que o importador não possui viabilidade estrutural e econômica, mas a fiscalização não consegue relacionar o importador ostensivo e o real adquirente, tampouco a origem do recurso aplicado na operação internacional e a transferência, partindo-se da presunção de uma operação maquinada, subsistindo por interferência dolosa ou simulada de terceiros.

O importante é que em ambos os casos há a intenção de lesar o erário e de escapar das obrigações principal e acessória impostas por lei, cabendo à fiscalização indicar a modalidade empregada e as provas obtidas que suportam o lançamento.

- Análise dos Recursos Voluntários.

- Recurso da empresa Gama Comercial Importadora e Exportadora LTDA.

Em sua peça recursal a matéria de fundo apresentada como defesa pela recorrente reside na precariedade do trabalho fiscal. Além de sustentar ocorrência de alteração do critério fático-jurídico para a aplicação da penalidade e consequente necessidade de abertura de novo prazo para defesa, para a aplicação da penalidade, também alega ausência de motivação dos termos alterados, abaixo transcritos:

Todo o procedimento fiscalizatório ocorreu no sentido de se comprovar a utilização pela recorrente de recursos de terceiros nas operações de comércio exterior, consequentemente toda sua defesa foi no sentido de se comprovar que nunca se utilizou de recursos de terceiros para subsidiar suas atividades, em seguida o Auditor, encarregado de analisar o procedimento da representação fiscal elaborou o parecer conclusivo, Parecer SEORT 991/07, no sentido de que não • houve a utilização de recursos de terceiros nas operações da recorrente.

(...)

Após ter sido impugnado pela recorrente, este foi enviado a DRJ/Florianópolis para julgamento, o qual teve decisão favorável à aplicação da penalidade, mudando-se, desta vez, a critério de lançamento!

A impugnação apresentada demonstrava e comprovava que o auto de infração havia sido lavrado por um motivo, a suposta falta de recurso da empresa, o que aconteceu foi o julgamento de algo que já havia sido analisado e sacramentado e não estava mais em discussão.

(...)

O auto de infração é vago, pois o fiscal que o lavrou não o fundamenta correta e claramente, apenas apensa seu relatório conclusivo que foi considerado nulo pelo Inspetor o qual tentava comprovar que a requerente não possui recursos próprios a decisão advinda da Delegacia de Julgamento muda totalmente a descrição dos fatos para emitir seu Acórdão dizendo agora que se trata de ocultação do real adquirente.

Com a devida vénia, sem novos elementos de fato e de direito, inexiste esteio sustentável para os argumentos colocados pela recorrente.

Primeiro, não há que se falar em alteração de critério jurídico.

Sem delongas, o Parecer SEORT 991/07 citado pela recorrente, foi expedido no processo administrativo nº 12466.000172/2007-70 que cuidou da declaração de inaptidão da empresa que, por sua vez, não possui relação com os presentes autos que versam sobre conversão de pena de perdimento em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria. Ou seja, a motivação para os litígios é diversa, assim como os pedidos.

Reproduzo trecho do Parecer:

De inicio, cabe destacar que a matéria de direito discutida nestes autos diz respeito à declaração de inaptidão do CNPJ por prática de irregularidades apontadas pela fiscalização, no documento nominado Relatório de Fiscalização, já citado no presente feito.

Entretanto, surge agora nos autos uma nova situação a ser discutida, ou seja, não se requer o afastamento das conclusões da fiscalização, mas tão somente o restabelecimento do CNPJ que se encontra suspenso.

(...)

No respeitante As demais irregularidades apuradas, a fiscalização passou A análise dos lançamentos contábeis e demais documentos atinentes, inferindo as seguintes conclusões:

- a) não comprovação da integralização do capital, em decorrência da falta de comprovação de origem dos recursos, implicando na falta de capacidade econômica da empresa para custear as importações realizadas, fls. 03;
- b) inexistência de empréstimos obtidos e lançamentos contábeis a demonstrar a presença compras realizadas a prazo, e a constatação de expressivos pagamentos realizados ao exterior, fls. 03;
- c) que devido as notas fiscais de entrada e saída terem a mesma data, concluiu-se pela inexistência de mercadorias em estoque o que caracterizaria que as mercadorias importadas se destinavam a adquirentes predeterminados, fls. 04;
- d) que na conta "Bancos" a movimentação não condizia com o patrimônio líquido, que os valores sacados eram idênticos aos depositados, além da ausência da conta "Estoques", fls. 04;
- e) que os históricos do livro Razão referem-se tão somente a depósitos em conta corrente, sem mencionar a que documento de crédito se vinculava.,
- f) a seguir relata ás fls. 04 a 07 as demais irregularidades contábeis, culminando com a conclusão da falta de capacidade financeira e que os recursos empregados na verdade eram 40 adiantamentos de terceiros efetivados pelos reais adquirentes das mercadorias;
- g) que as mercadorias foram custeadas com recursos de terceiros, e desta forma, caracteriza-se a importação por conta e ordem e não próprias como declarado pela representada, implicando em dano ao Erário estadual, fls. 08;
- h) que a empresa está sediada em São Paulo, não é atacadista, já que não existe sequer um galpão destinado à estocagem de mercadorias;
- i) que assumindo a condição de importação por conta própria, • descarteriza os reais adquirentes das mercadorias como contribuintes do IPI por equiparação, além do que várias empresas ocultadas pela representada são optantes do SIMPLES e não poderiam se creditar do IPI; e,
- J) no mesmo sentido, havendo empresas optantes pelo SIMPLES e Lucro Presumido, não poderiam se creditar do PIS/PASEP e COFINS, causando desta forma prejuízos à União.

(...)

O interessado entra em divergência com a representação retro citada, colacionando as razões que considera excludentes de sua responsabilidade na documentação acostadas As fls. 1.114 a 1.177, respaldando sua irresignação em argumentação assim desenvolvida: 4111

- que é empresa regularmente constituída, elencando às fls. 1.114 a 1.117 breve histórico da mesma, assim como, questiona as fls. 1.117 sobre a quadratura da presente representação;
- que a fiscalização teria se baseado em presunções não comprovadas e suas compras eram realizadas diretamente pelos sócios, que posteriormente os vendia no mercado nacional com apuração de lucros, rechaçando a afirmação da fiscalização, de que a mesma não apurava os referidos lucros, fls. 1.121;
- que a empresa possui diversos contratos de compra e venda com exportadores e registro da marca de seus principais produtos, e, desta forma, não se poderia falar em interposição de pessoas;
- às fls. 1.121 e 1.123 faz breve interpretação da artigo 23 do DL nº 1.455/76, concluindo que o fiscal não havia considerado os resultados obtidos com o faturamento e distribuição de lucros, ressaltando dai a conclusão sobre a interposição fraudulenta;
- a seguir, as fls. 1.124 a 1.130 a parte reporta-se as correspondências recebidas nesta Alfândega, tecendo suas considerações acerca da motivação de cada uma; (...)

Com efeito, verifica-se pelos documentos carreados aos autos que se trata de empresa legalmente constituída desde 2003, tendo cumprido suas obrigações acessórias mediante apresentação das declarações fiscais, dotada de patrimônio e ativa no mercado, comprando, vendendo e importando.

Ora, como se falar em empresa inexistente de fato, quando a própria instituição reconhece a sua existência através da recepção e processamento das declarações apresentadas pela parte.

Outro ponto levantada pela fiscalização, diz respeito inexistência de local destinado a armazenagem de mercadorias, verifica-se as fls. 1.206 a 1.224 a existência de documentação a demonstrar que a representada possui direito de utilização armazém 10 via contrato celebrado.

Também realçando que existe de fato, a parte faz anexar o documento de fls. 1.205, que relaciona as marcas da empresa registradas no INPI.

(...)

É bastante razoável que a empresa possa se valer empréstimos internos ou externos para custear suas importações, entretanto, necessário se faz que tais operações estejam devidamente registradas em sua contabilidade.

No caso, presente parece-me muito mais a existência de possível omissão de receitas, com reflexos na pessoa física dos sócios, do que inexistência de fato da empresa.

(...)

Nesse sentido, não se pode levantar a condição de irregular da empresa, alegando sua inexistência de fato como condição imposta para declaração de inaptidão do CNPJ da mesma.

Evidente que o referido processo não examinou a regularidade das operações vindo, apenas, se debruçar sobre as formalidades para a declaração de inaptidão da inscrição da recorrente, especialmente no que diz respeito à existência de fato da pessoa jurídica¹.

Ao que parece o processo encontra-se, inclusive, no CARF:

.: Informações Processuais - Detalhe do Processo :
Processo Principal: 12466.000172/2007-70
 Data Entrada: 19/01/2007 Contribuinte Principal: GAMA SERVICOS E NEGOCIOS LTDA Tributo: Não informado

Andamentos do Processo		
Data	Ocorrência	Anexos
05/02/2014	EXPEDIDO	
05/02/2014	EXPEDIDO	
04/02/2014	EXPEDIR PROCESSO Unidade: SECAM/2 ^ª CÂMARA/3 ^ª SEJUL/CARF/MF	
05/09/2013	PARA RELATAR Unidade: 1 ^º TO/2 ^ª CÂMARA/3 ^ª SEJUL/CARF/MF	
23/08/2013	RECEBER PROCESSO TRIAGEM E COMPLEMENTAÇÃO CADASTRAL Unidade: GEPAF/SECOJ/SECEX/CARF/MF	
20/08/2013	RECEBER PROCESSO - TRIAGEM Expedido para: APOIO/COCAT/PGFN/DF/MF SECOJ/SECEX/CARF/MF/DF	
08/08/2013	EXPEDIR PROCESSO Unidade: SECAM/2 ^ª CÂMARA/3 ^ª SEJUL/CARF/MF/DF	
21/11/2012	PARA RELATAR Unidade: 1 ^º TO/2 ^ª CÂMARA/3 ^ª SEJUL/CARF/MF	
21/11/2012	PARA RELATAR Unidade: 1 ^º TO/2 ^ª CÂMARA/3 ^ª SEJUL/CARF/MF	

3 últimos Andamentos

¹ Art. 81. Poderá, ainda, ser declarada inapta, nos termos e condições definidos em ato do Ministro da Fazenda, a inscrição da pessoa jurídica que deixar de apresentar a declaração anual de imposto de renda em um ou mais exercícios e não for localizada no endereço informado à Secretaria da Receita Federal, bem como daquela que não exista de fato. (Vide Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior.

(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, a comprovação da origem de recursos provenientes do exterior dar-se-á mediante, cumulativamente: (Incluído pela Medida Provisória nº 66, de 2002)

I - prova do regular fechamento da operação de câmbio, inclusive com a identificação da instituição financeira no exterior encarregada da remessa dos recursos para o País; (Incluído pela Medida Provisória nº 66, de 2002)

II - identificação do remetente dos recursos, assim entendido como a pessoa física ou jurídica titular dos recursos remetidos. (Incluído pela Medida Provisória nº 66, de 2002)

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, a comprovação da origem de recursos provenientes do exterior dar-se-á mediante, cumulativamente: (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

Demonstrada a inocorrência da alteração do critério fático-jurídico para a aplicação da penalidade, caem por terra os argumentos atinentes à necessidade de abertura de novo prazo para defesa e da ausência de motivação dos termos alterados.

Em relação à falta de provas, embora a autuação tenha se dado com base na interposição fraudulenta presumida, entendo que há nos autos provas capazes de demonstrar a atuação da recorrente como pessoa interposta em diversas operações de importações, a partir dos documentos elencados no tópico anterior ***“Resumo dos Fatos e Provas. Fundamentos para aplicação da penalidade e provas colhidas pela fiscalização.”***.

O fato de inexistir estoque, receber adiantamentos que aportados às operações de importação, registros contábeis vinculando os adiantamentos as DIs, apontam que a recorrente atuava como pessoa interposta, cedendo o seu nome nas operações.

Corroborando, colaciono contrato firmado com uma das encomendantes:

CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE MERCADORIAS

IDENTIFICAÇÃO DAS PARTES CONTRATANTES

Gama Comercial Importadora e Exportadora Ltda., pessoa jurídica de direito privado, com sede na Av. Nossa Senhora da Penha, 1.255, sala 606, Centro, Vitória, ES, devidamente inscrita no CNPJ/MF sob nº 05.857.976/0001-80, por seu representante legal, Eng. Marcelo Ferrer, portador do RG 19.506.267-x e CPF 087.419.438-56, residente e domiciliado na Rua Princesa Isabel, 470, Vila Guiomar, Santo André, São Paulo, Cep. 09090-600, doravante denominada **VENDEDORA**:

Menta e Mellow Comercial Ltda., pessoa jurídica de direito privado com sede na Av. Ipiranga, Nr. 1129, loja 02, Centro, São Paulo, Cep. 01039-000, devidamente inscrita no CNPJ/MF sob o nº 56.220.841/0001-69, por seu representante legal, Sr. Mohamad Ali El Bacha, brasileiro, casado, empresário, portador do RG Nr. 18.482.540-4 SSP/SP e do CPF Nr. 042.165.428-75, doravante denominada **COMPRADORA**.

As partes acima identificadas têm, entre si, o presente Contrato de Compra e Venda de Mercadorias, justo e acertado, que se regerá pelas cláusulas seguintes e pelas condições descritas no presente.

OBJETO E CONDIÇÕES DO CONTRATO

Cláusula 1^a O presente contrato, tem como **OBJETO**, a venda de mercadorias pela **VENDEDORA**, constantes do pedido nº. 0015/04 em anexo, parte integrante do presente, mediante adiantamento a ser pago pela **COMPRADORA** para garantia de entrega e exclusividade da Coleção Verão/2005, das confeccões diversas a serem importadas pela **VENDEDORA** no valor aproximado de R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais).

Cláusula 2^a. A VENDEDORA se responsabilizará pela confecção e entrega das mercadorias até o estabelecimento da COMPRADORA, na medida em que as mercadorias forem chegando do exterior, sendo assim, tais mercadorias deverão ser entregues à COMPRADORA em tempo suficiente para que sejam distribuídas em

todo território nacional para serem vendidas como mercadorias de verão, tendo, como data limite para entrega 05/04/2005.

Cláusula 7^a. Deverá a COMPRADORA, para garantir o recebimento exclusivo das mercadorias constantes do pedido mencionado, efetuar o pagamento à VENDEDORA no valor de, no mínimo, R\$ 1.000,00 (mil reais) até 31/12/2004, valor que será devidamente subtraído do valor da Coleção Verão 2005, após entrega da última remessa de mercadorias. Sendo que o saldo devedor deverá ser pago até 90 dias após essa entrega.

BALANÇE DE VERIFICAÇÃO		Exercício: 2004	Período de Janeiro a Março		
Res. 133 DAIA COMERCIAL IMPORT E EXPORT LTDA		Rua 10 DE JUNHO, 3000 - Centro, São Paulo - SP - CEP 01030-000	CPF: 05.867.976/0001-20		
...: ATIVO	Levantado em 31 de Março de 2004		Folha 00001		
data	Descrição	Saldo Inicial	Movimento Débito	Movimento Crédito	Saldo Final
1105000000 12000 CREDITOS POR VENDAS					
1105010000 00000 CLIENTES					
1105010100 50014-7 MENTA KELLCOM COMERCIAL LTDA	0,00	1.064.556,22	959.107,54	705.447,66	
TOTAL DA CONTA 1105010000 427	0,00	1.064.556,22	959.107,54	705.447,66	

Contra os fatos elucidados pela fiscalização, não trouxe a recorrente elementos capazes de inverter as circunstâncias.

Por fim, impende destacar que esta relatora havia reduzido a multa aplicada de 100%, para 10% (art. 33 da Lei nº 11.488/2007), com amparo na alínea 'c', inciso II do art. 106 do CTN.

No entanto, revendo os fatos, conclui que o caso concreto não comporta a sanção menos grave, sendo este o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Sendo assim, com esteio no § 4º do art. 110 (também previsto no §11 do art. 105), da Portaria MF nº 1.634/2023, que dispõe sobre o Regimento Interno do CARF, revi o meu posicionamento, de modo a conservar o auto de infração por seus próprios fundamentos.

- DENJES COMERCIAL DEPLÁSTICOSLTDA.

Como visto, embora patente a inexistência de estrutura operacional, acrescido dos adiantamentos recebidos para a realização das operações de importação, não há nos autos provas capazes de confirmar a participação da empresa Denjes (responsável solidária) nas encomendas.

Minha conclusão parte do exemplo trazido em relação à empresa Menta & Mello Comercial, com a qual a recorrente Gama firmou contrato prévio de encomenda. No presente caso, não foi produzida tal prova.

Além disso, não foi possível vincular os valores previamente aportados pela recorrente Denjes, às DIs, além de inexistir qualquer tratativa das encomendas. Reconheço os indícios, mas a manutenção do responsável solidário demanda provas robustas do *modus operandi*, de sua ciência e/ou participação no ilícito, o que a meu ver não está perfeitamente materializado.

Diante do lançamento, o ônus da prova recai sobre a autoridade fiscal, a teor do seguinte dispositivo legal:

Decreto nº 70.235/72:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e **demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.**(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

À vista disso, as provas contidas nos autos são insuficientes para comprovar a fraude ou simulação, ou conluio da recorrente Denjes a tornar ilegítima as aquisições no mercado interno por meio da recorrente Gama.

Pelo exposto, **dou parcial provimento** ao Recurso voluntário para excluir a empresa Denjes do polo passivo da obrigação, restando mantido o lançamento em relação a empresa Gama Serviços.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa