



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

Processo nº 12466.002810/2006-14
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-002.620 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de março de 2017
Matéria MULTAS ADUANEIRAS
Recorrente PROAD S/A E OUTRO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA, NA IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DOS REAIS INTERVENIENTES NA OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. ART. 23, V, DO DECRETO-LEI 1455/77

A interposição fraudulenta na operação de comércio exterior perfaz-se quando houver a ocultação do sujeito passivo da operação de importação, mediante fraude ou simulação ou pela presunção relativa, de não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. As demonstrações feitas pela fiscalização através de planilhas devem ser amparadas por documentação correlata

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira – Presidente

(assinado digitalmente)

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo- Relatora

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), Jose Luiz Feistauer de Oliveira, Mercia Helena Trajano Damorim, Cassio Schappo, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisario.

Relatório

Refere-se o presente processo administrativo a auto de infração para a cobrança de tributos incidentes sobre a importação, com multa qualificada, e multa prevista no artigo 23, § 3º, do Decreto-lei nº 1.455/1976.

Para bem relatar os fatos, transcreve-se o relatório da decisão proferida pela autoridade *a quo*:

Trata o presente processo de lançamento da multa substitutiva à pena de perdimento prevista no art. 23, § 3.º do Decreto-lei n.º 1.455/76, com redação da Lei n.º 10.637/2002, no valor de R\$862.577,00 lançada contra a empresa PROAD S/A e Cokids Comércio Importação e Exportação Ltda, como responsável solidária.

Segundo o que consta na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração de fls. 01/12, a autuada PROAD foi selecionada para os procedimentos de fiscalização de que trata a IN SRF n.º 228/2002, tendo em vista a constatação de que após a habilitação provisória concedida nos termos da IN SRF 286/2002, houve um aumento expressivo das importações, acima da previsão feita no ato da concessão, e um aumento das ocorrências cadastradas no sistema Radar referentes aos despachos de importação.

Cientificada do procedimento especial de fiscalização, após intimação, apresentou documentos e esclarecimentos a respeito de suas atividades. Com base na análise desta documentação, a fiscalização apurou a ocorrência de irregularidades que consistiam na simulação de operações de comércio exterior por conta própria, quando na verdade tratavam-se de importações por conta e ordem de terceiros, ocultando os reais adquirentes das mercadorias importadas.

Às fls. 05/09 do Auto de Infração estão transcritos os dados constantes do Livro Razão dos anos 2004 e 2005 onde foram registrados lançamentos nas contas "Clientes Nacionais" do ativo e "Adiantamentos de Clientes" do passivo.

Nestas contas aparecem valores que correspondem aos recursos monetários antecipados pelos clientes para as importações feitas pela PROAD, como se fossem por conta própria. A PROAD efetuou as importações, pagando todas as despesas de nacionalização e emitiu notas fiscais de compra e venda, remetendo as mercadorias aos adquirentes. Alega a fiscalização que a empresa teria obtido vantagem com o pagamento a menor dos impostos devidos além de evitar que os reais adquirentes das mercadorias importadas se apresentassem à fiscalização

aduaneira, sem habilitarem-se como operadores de comércio exterior.

A Cokids Comércio Importação e Exportação Ltda, empresa atuada como solidária, foi a adquirente de mercadorias importadas pela importadora autuada nos anos de 2003 a 2005, conforme planilha feita pela fiscalização às fls. 22/23.

A fiscalização constatou que de outubro/2002 a novembro/2003 as mercadorias procedentes do exportador Hu-Friedy foram registradas exclusivamente pela empresa Cokids e que de dezembro/2003 a maio/2005 somente foram registradas importações deste mesmo exportador através do Porto de Vitória e exclusivamente pela importadora PROAD.

Também foi constatado que no site da empresa Hu-Friedy, o representante indicado para o Brasil é a Cokids (fls. 14/16).

Segundo a fiscalização a empresa Cokids providenciou as transferências de recursos antecipadamente à PROAD, em datas e valores coincidentes com as despesas incorridas nas operações de importação.

A partir destas provas a autoridade lançadora concluiu pela ocultação do real adquirente, com simulação no registro das importações feitas por conta e ordem de terceiros, e, por esta razão, lançou a multa por conversão da pena de perdimento, nos termos do art. 23 da Decreto-Lei n.º 1.455/1976.

Intimadas, as interessadas apresentaram impugnações com as seguintes alegações:

Impugnação da PROAD (fls. 27/60):

Alega a impugnante que foi incluída no procedimento especial de fiscalização nos termos da IN SRF n.º 228/2002 sem que tenha sido informada dos atos administrativos que balizaram tal procedimento.

Que com base no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) n.º 0727600 200500274 6, a fiscalização reuniu atos e documentos que originaram o processo administrativo n.º 12466.000528/2006-94, que trata da representação para fins de inaptdão de CNPJ. No entanto este MPF foi emitido para verificação do recolhimento de II no período de 01/2003 a 07/2005, tendo sido prorrogado por duas vezes até o dia 04/03/2006. Portanto alega que o procedimento de que trata a IN SRF n.º 228/2002 foi nulo já que o MPF expedido foi para apuração de II.

Além disto a fiscalização não demonstrou naquele processo administrativo a ocorrência de indícios de incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira da empresa. Também foi excedido o prazo para sua conclusão em aproximadamente 8

meses, sem que houvesse justificativa devidamente documentada nos autos.

Por todas estas razões, é nulo o procedimento instaurado contra a petionária e nulo, por consequência, o auto de infração originado dele e instaurado através do presente processo.

2- Refuta a afirmação da fiscalização de que sua habilitação no siscomex era provisória, haja vista que não foi notificada sobre a vigência da habilitação e ainda que o processo foi encaminhado ao arquivo não havendo pendências, portanto, neste particular.

Afirma também que o embasamento no art. 33 da IN SRF n.º 455/2004 (revisão das habilitações) para o procedimento especial de fiscalização é decadente haja visto que além de não ser provisória sua habilitação ainda não foi intimada da revisão de sua habilitação.

3- A finalidade da empresa sempre foi o lucro. Nos anos anteriores a sua habilitação o foco da empresa estava direcionado a atividades de venda no atacado e varejo de produtos adquiridos no mercado nacional, além da prestação de serviços de consultoria. De acordo com os próprios dados levantados pela fiscalização quanto a previsões e importações realizadas pela interessada, não há demonstração de que a mesma obteve habilitação no Radar iludindo a fiscalização. Quanto ao volume de ocorrências após a habilitação, isto se deve ao fato de que se aumentou o volume de operações, também aumentou o número de ocorrências.

Mesmo assim estas ocorrências foram suportadas pela PROAD demonstrando a idoneidade da empresa.

4- Para que seja aplicada a pena de perdimento, nos termos do Decreto-Lei n.º 1.455/1976 é necessário que seja provada a existência de fraude, simulação ou de interposição fraudulenta. Não houve a fraude nos termos da Lei n.º 4.502/64, art. 72, já que não houve interferência de um terceiro na cadeia de circulação de mercadoria, de forma intencional para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o recolhimento de tributos, objetivando a ocultação do real beneficiário da operação. A interposição fraudulenta que a lei coíbe não é qualquer interposição de terceiros que é um fenômeno natural no processo de produção e circulação de bens, que decorre da própria necessidade de especialização de atividades. A lei prescreve um indício que permite presumir a interposição fraudulenta nos casos em que não há comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. Somente nesta hipótese há a presunção de interposição fraudulenta. E isto não se confunde com recebimento antecipado de clientes que é uma espécie de arras ou mesmo garantia da celebração do negócio jurídico. Haveria de se constatar que a empresa importadora só teve condições de efetuar a operação mediante o recebimento antecipado dos recursos, o que não se deu com a interessada que é empresa que possui recursos próprios para suportar todas as operações de comércio exterior por ela realizadas, conforme comprovam os extratos financeiros que sempre estiveram à

disposição da fiscalização. Desta feita não foi comprovada a inexistência de capacidade financeira da PROAD para realizar as importações.

Desse modo, o recebimento antecipado das operações não caracteriza de forma isolada a interposição fraudulenta de terceiros, devendo ser conjugada com outros elementos. Todos os pagamentos antecipados por clientes estavam devidamente escriturados, não havendo aí simulação de operação por conta própria.

5- A fiscalização se baseou na presunção de que todas as operações feitas com recebimento antecipado de clientes foram feitas mediante a utilização de recursos de terceiros, e por conseguinte, deveriam ser tratadas como por conta e ordem destes. O recebimento antecipado é apenas um indício de utilização de recursos de terceiros. Todavia se a empresa escritura em sua contabilidade esses adiantamentos, eles passam a ser recurso próprio da empresa, principalmente porque eles não são essenciais à concretização da operação, visto que a importadora possuía capacidade financeira para operar sem o recebimento deste recurso. Até porque dentre os vários autos de infração lavrados pela fiscalização, há alguns clientes indicados como adquirentes que ainda são devedores da PROAD mesmo tendo realizado algum adiantamento.

A previsão de sinal e um negócio lícito nas operações de compra e venda, razão pela qual o simples adiantamento não pode descaracterizar a operação por conta própria da PROAD. Caso a empresa não possuísse fontes para financiamento próprio poderia a interpretação da fiscalização estar correta, mas isto não foi em nenhum momento questionado no Relatório Fiscal como razão para aplicação da penalidade. Então somente quando a capacidade financeira não for comprovada é que se pode ser evidenciada a interposição fraudulenta de terceiros.

6- Para aplicação da pena de perdimento é preciso que a conduta se enquadre em infrações como a fraude e simulação, de apuração subjetiva, sendo indispensável a prova concreta de sua ocorrência. A presunção do art. 27 da Lei n.º 10.637/2002 é inaplicável e como não foi comprovada a fraude ou simulação, é indevida a aplicação da pena em comento.

7- A fiscalização alega que houve recolhimento a menor de IPI devido, visto que foi calculado sem a majoração do preço da mercadoria pela margem de lucro do real comprador. Desta forma o prejuízo ao erário seria esta diferença ínfima de imposto, o qual não foi sequer mensurado pela fiscalização. Também é falaciosa a alegação de que deixou de ser tributada no IRPJ e CSLL sobre os ganhos obtidos com a prestação de serviços. Pressupõe-se que seja do conhecimento dos auditores da receita federal que o benefício do FUNDAP (incentivos financeiros) já promove o retorno financeiro para as empresas fundapianas, não havendo espaço para cobrança de operações realizadas por conta e ordem de terceiros, face à concorrência

entre as beneficiárias. Portanto não existindo esta cobrança, não que se falar em ISS e quanto aos outros tributos, todos foram recolhidos sobre a margem de lucro embutida na revenda da mercadoria. Não existiu prejuízo algum ao fisco.

8- Requer ao final que seja julgado insubsistente o auto de infração, tendo em vista que as irregularidades apontadas não caracterizam interposição fraudulenta de terceiros ou qualquer outra que implique na aplicação de pena de perdimento de mercadoria.

Requer também a produção de provas, em especial a documental, pericial e testemunhal, para análise de todas as questões envolvidas no caso vertente.

Impugnação da Cokids (64/87):

1- Em 2003 a impugnante teve cancelada sua habilitação no RADAR e por esta razão passou a solicitar à empresa PROAD que importasse determinadas mercadorias para revendê-las à impugnante (importação por encomenda). Embora as importações por encomenda só tenham sido regulamentadas em 2006, elas sempre existiram e a operação tinha para o importador contratado os mesmos efeitos fiscais de uma operação por conta própria.

2- A fiscalização alega que os ingressos na conta corrente da PROAD se referiam a pagamentos supostamente antecipados pela impugnante, mas os extratos não indicam isto. No livro razão da PROAD a impugnante aparece como devedora e isto permite afirmar que não adiantou o preço da mercadoria encomendada. Naquelas contas apareceram clientes que adiantavam o valor das mercadorias e outro, a impugnante, que não o fazia. Não só • o Livro Razão da PROAD comprova esta afirmação, mas também o Livro Razão da impugnante (que não foi solicitado). Constata-se que de dezembro/2003 a maio/2005 a Cokids pagou à PROAD apenas R\$578.961,15, enquanto que o total de importações solicitada somou R\$1.390.351,19 (fls. 105/544). Mas em nenhum momento foi intimada a apresentar estes documentos e tampouco intimada para recuperar os bens importados para fins de aplicação da pena de perdimento.

3- A falta de intimação da impugnante prejudicou as conclusões da fiscalização que não observou o princípio do devido processo legal, cerceando o direito de sua defesa, não tendo oportunidade de apresentar os documentos e esclarecimentos. Por esta razão é nulo o auto de infração.

4- Alega que é uma empresa que não pode importar por conta própria em função da postura discriminatória das autoridades aduaneiras em desabilitá-la do SistemaRADAR. Por esta razão, para dar continuidade as suas atividades, encomendava mercadorias a uma empresa habilitada, no caso, a PROAD. Somente a partir de 2006 é que a importação por encomenda foi regulamentada, condicionando sua ' realização ao registro no RADAR do encomendante (MP n.º 267/2005 convertida na Lei n.º 11.281/2006).

5- Embora a PROAD já soubesse desde o início quem seria o comprador da mercadoria, competiu a ela a nacionalização das mercadorias, fechamento do câmbio e, a despeito de ter recebido sinal, o risco do negócio perante os exportadores. Os valores adiantados pela impugnante eram sinais para garantia do negócio e não numerário para pagamento dos exportadores.

6- Não houve intenção de fraudar o fisco e dano ao erário. Esta opção foi mais custosa para a impugnante, pois durante boa parte do período fiscalizado ainda não havia sido instituída a incidência do PIS e da COFINS sobre as importações e era optante pelo lucro presumido.

7- Inexistia relação jurídica entre a impugnante e o exportador.

8- Apesar da Lei n.º 10.637/2002 ter criado a presunção de que a existência de adiantamento feito por encomendante configura importação por conta e ordem do encomendante, admite-se prova em contrário. O adiantamento a que a lei se refere é aquele que elimina o risco do importador, aquele que cobre o custo. O sinal sendo muito inferior ao preço das mercadorias afasta o entendimento de que a PROAD não possuía capacidade financeira própria para realizar o negócio. Afasta-se a presunção de interposição fraudulenta. A PROAD foi a real adquirente das mercadorias.

9- A exclusividade do fornecimento de mercadorias do exportador Hu-Friedy não existe de direito, através de contrato, embora possa ter havido uma exclusividade de fato, natural. Foi justamente o volume de vendas destinadas à impugnante que chamou a atenção da empresa Hu-Friedy, aproximando-a da impugnante, adquirindo da mesma, em 19/08/2005, uma participação de 50% da sua atividade de distribuição. A impugnante foi indicada como representante daquela empresa após o período das supostas infrações (dezembro/2003 a maio/2005). Mesmo assim a impugnante não tem participação nas atividades da exportadora e nenhuma ingerência sobre suas exportações.

10- A aplicação da multa substitutiva da pena de perdimento não pode ser solidariamente imputada à impugnante com base no art. 124 do CTN. A suposta infração teria sido cometida pela PROAD e não cabe a responsabilização da mesma que negociou de boa-fé, estando a PROAD regular quando de sua contratação.

11- A impugnante nunca foi intimada para informar se a mercadoria em

questão ainda estava em seu poder (estoque). Esta situação inquina o auto de nulidade e é suficiente para afastar a atribuição de solidariedade.

12- A penalidade aplicada é administrativa, de caráter não tributário, não podendo ser usado o art. 124 do CTN para atribuir solidariedade à impugnante pois não foi lançado

qualquer tributo. Não há qualquer outro dispositivo legal citado nos autos que sirva de base legal para a solidariedade.

13- Não basta a presunção de que ocorreu fraude, sendo necessário demonstrar com provas que ela tenha ocorrido e por vontade, interesse. Há que ser comprovado que o ato foi praticado com o deliberado fim de sonegar tributo. Não há provas nos autos da existência de fraude, ou na dúvida, deve-se aplicar o art. 112 do CTN (in dubio contra fiscum).

14- Ainda que se considerasse que a importação por encomenda devesse ser tratada como importação por conta e ordem, deveria se reconhecer a boa-fé das empresas, sem a intenção de fraudar/simular, para, se fosse o caso em que se admite apenas pelo debate, apurar e lançar o crédito de IPI que supostamente deixou de ser recolhido.

15- Requer a realização de perícia indicando os quesitos a serem respondidos às fls. 85/86, nomeando um assistente técnico para acompanhamento.

16- Ao final, requer, alternativamente, a nulidade do Auto de Infração, ou o deferimento da perícia e o cancelamento do Auto pelas razões de mérito. Requer o afastamento da responsabilidade solidária.

A Delegacia de Julgamento julgou improcedente a impugnação, em decisão assim ementada:

*ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
Ano-calendário: 2003, 2004, 2005*

*OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE NA
IMPORTAÇÃO.COMPROVAÇÃO. APLICAÇÃO DA MULTA
POR CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO.*

Descumprimento das obrigações aduaneiras pertinentes à importação por conta e ordem e conduta dolosa que resultou no fornecimento de informações falsas nas declarações de importação, caracteriza fraude e ocultação do real adquirente das mercadorias importadas, sujeitando os infratores à multa por conversão da pena de perdimento.

*SOLIDARIEDADE. PENALIDADE. REAL ADQUIRENTE NA
IMPORTAÇÃO.*

O real adquirente na importação por conta e ordem sua é solidariamente responsável pelas infrações, ficando sujeito à aplicação de penalidades.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Apenas a CoKIDS recurso voluntário, no qual alegou a nulidade da decisão recorrida, pois não teria enfrentado todas as questões específicas trazidas na impugnação, prejudicando a sua ampla defesa,

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Relatora

O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento. observando-se que somente a solidária CoKIDS apresentou recurso voluntário.

A legislação aduaneira brasileira conta, atualmente, com três modalidades de importação: a direta, por "conta e ordem" e "por encomenda".

Na importação direta, também conhecida como por “conta própria” as mercadorias são adquiridas pelo importador, com recursos próprios.

A “importação por conta e ordem” é modalidade de importação que existe ao lado da “importação por encomenda”, que implica a terceirização das operações de importação.

Com efeito, muitas empresas hoje necessitam realizar operações de importação as quais, como é notório, pressupõem conhecimentos profundos atinentes à legislação tributária e aos controles administrativos. Por essa razão, é vantajosa, estrategicamente, a terceirização dessa atividade a empresas especializadas em comércio exterior, como as *tradings companies* ou comercial exportadoras, para que as empresas possam envidar esforços no desenvolvimento do foco de seu objeto social.

Contudo, para a preservação da segurança pública e garantia do crédito tributário, evitando-se situações de interposição fraudulenta ou utilização de “laranjas” na importação, a legislação detalha minuciosamente a forma como devem se configurar essas operações, de maneira que a empresa que efetiva a operação de importação, ou seja, que realiza o negócio jurídico de fundo, de compra e venda internacional, seja perfeitamente identificada, além de estabelecer obrigação solidária pelo crédito tributário originado da operação.

Assim, na importação por conta e ordem, uma empresa – a adquirente – interessada em uma determinada mercadoria, contrata uma prestadora de serviços – a importadora por conta e ordem – para que esta, utilizando os recursos originários da contratante, providencie, dentre outros, o despacho de importação da mercadoria em nome da empresa adquirente.

A INSRF 225/2002, assim estabelece que:

Art. 5º 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.

Por outro lado, a INSRF 247/2002, no capítulo “Importação por Conta e Ordem de Terceiros”, nos arts. 86 a 88, discorrem minuciosamente sobre a estruturação jurídica e sobre obrigações acessórias. Diz o art. 86:

Art. 86. O disposto no art. 12 aplica-se, exclusivamente, às operações de importação que atendam, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I – contrato prévio entre a pessoa jurídica importadora e o adquirente por encomenda, caracterizando a operação por conta e ordem de terceiros;

II – os registros fiscais e contábeis da pessoa jurídica importadora deverão evidenciar que se trata de mercadoria de propriedade de terceiros; e

III – a nota fiscal de saída da mercadoria do estabelecimento importador deverá ser emitida pelo mesmo valor constante da nota fiscal de entrada, acrescido dos tributos incidentes na importação.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o documento referido no inciso III do caput não caracteriza operação de compra e venda.

§ 2º A importação e a saída, do estabelecimento importador, de mercadorias em desacordo com o disposto neste artigo caracteriza compra e venda, sujeita à incidência das contribuições com base no valor da operação.

II – registrar na sua escrituração contábil, em conta específica,

Depreende-se dos dispositivos que disciplinam a operação, que na importação por conta e ordem, o importador vende ao adquirente das mercadorias apenas a prestação de serviços, sendo a transmissão da propriedade das mercadorias feita diretamente do exportador ao adquirente. Vislumbra-se, portanto, duas relações jurídicas: uma de prestação de serviços e outra, de compra e venda internacional.

Por outro lado, a **importação por encomenda** configura-se quando uma empresa (encomendante predeterminada) contrata uma empresa importadora, para que esta, com seus próprios recursos, providencie a importação dessa mercadoria e a revenda posteriormente para a empresa encomendante, no mercado interno, conforme prescrição do art. 11 da Lei n. 11.281/2006.

Nessa categoria, ocorrerá, da mesma forma, duas relações jurídicas distintas, porém, ambas de compra e venda: uma internacional (importação) e, outra, no mercado interno, após a nacionalização das mercadorias.

Observe-se que no caso em tela desenrolou-se quando não havia ainda sido positivada a modalidade "importação por encomenda".

A interposição nas operações de importação, por si só, não é evento vedado pela legislação; ao contrário, a legislação, especialmente por questões de logística, erigiu-se no sentido de disciplinar as formas legítimas de interposição no comércio exterior.

A interposição associada ao predicado de “fraudulenta”, coibida pelo ordenamento jurídico, é aquela, prescrita no Decreto-lei n. 1455/76:

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)

[...]

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

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

Ocultam-se o sujeito que adquiriu a mercadoria, figurando em seu lugar, outro sujeito, que se utiliza de recursos financeiros do primeiro, simulando-se ser este parte contratante na compra e venda.

Com esse tipo de artifício, é possível tornarem opacas ao Fisco e das autoridades públicas em geral, situações em que os recursos financeiros tenham origem em ilícitos e que não tenham sido oferecidos à tributação, operações com empresas vinculadas, a quebra da cadeia do IPI, dentre outras situações.

O ordenamento jurídico brasileiro erigiu o tipo legal da interposição fraudulenta de forma que pode se configurar nos casos concretos a partir da presunção do §2º do art.23 do Decreto-lei n. 1455/76, ou pela comprovação da existência de fraude ou simulação, em conformidade com o disposto no inciso V, do mesmo dispositivo.

A interposição fraudulenta fundada na presunção é relativa, isto é, é ônus do contribuinte fazer prova em contrário, demonstrando a capacidade econômica para fazer frente às operações de importação.

Por outro lado, nas hipóteses de interposição fraudulenta que não se assentam em tal presunção, deve a fiscalização comprovar a existência de fraude ou simulação, conforme determina o tipo legal.

Embora haja defensores da tese segundo a qual a ênfase do tipo legal estaria na conduta "ocultar", ao passo que, ao nosso ver, não é possível a leitura do tipo legal, de forma apartada da expressão "mediante fraude ou simulação", ou melhor, "ocultação mediante fraude ou simulação", de sorte que, para se configurar a conduta de interposição, que não seja na sua forma presumida, deverá ser cabalmente comprovado o artifício fraudulento ou o pacto simulatório.

A fraude possui definição na legislação tributária, no art.72 da Lei n. 4502/64, enquanto *"toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido e evitar ou diferir o seu pagamento"*.

A simulação, não possuindo uma definição no âmbito da legislação tributária, é buscado no Código Civil, na forma do art.110 do CTN, que em seu art. 167 prescreve que

[...]

§1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

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

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

Vê-se que o art.167, §1º, II, reputa como simulada uma operação na qual se *"confere ou se transmite direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se confere, ou transmite"*, ou seja, o caso de interposição de pessoas poderia se subsumir a essa hipótese de simulação

Lapatza afirma que a simulação implica um vício que marca de ilicitude um dos elementos constitutivos da relação jurídica:

O significado puramente factual que o negócio tem para a Fazenda Pública permite que esta prescindia, naturalmente, do negócio inexistente, tanto na simulação absoluta quanto na relativa, para exigir o tributo de acordo com os fatos efetivamente realizados. Mas, para tanto, deve destruir a aparência criada, demonstrando de modo certo e indubitado que o negócio simulado não existe por lhe faltar algum elemento essencial: sujeitos, objeto e causa. E na simulação relativa, deve provar, além, disso, de modo certo, a existência do negócio dissimulado."(LAPATZA, José Juan Ferreiro. Direito Tributário- teoria geral do tributo, p.96. Barueri: Marcial Pons, 2007)(g.n.)

As interpostas pessoas ou "laranjas" seria sujeitos de relações jurídicas inexistentes, simuladas, objetivando-se dificultar ou iludir a fiscalização acerca de ilícitos eventualmente cometidos na operação de importação, como a verificação da origem dos recursos aplicados, violação de preço de transferência, quebra da cadeia do IPI, violação à valoração aduaneira.

Por conseguinte, a simulação pressupõe que o negócio jurídico declarado não exista, nos moldes da célebre lição de Ferrara:

“[...] na simulação quer se enganar sobre a existência de uma situação não verdadeira; na dissimulação, sobre a inexistência duma situação real. A simulação pode comparar-se a um fantasma, a dissimulação a uma máscara.”(FERRARA, Francesco. A simulação dos negócios jurídicos. São Paulo: Saraiva, 1939)

A doutrina, ao abordar casos de planejamentos tributários em que haja hipótese de simulação, invariavelmente se remete à doutrina civilista, que imprime ênfase ao elemento subjetivo das declarações, ou seja, na divergência entre a vontade dos sujeitos e o negócio jurídico exteriorizado.

Em todas hipóteses, seja a de vício objetivo de algum dos elementos do negócio jurídico, no caso, quanto ao efetivo sujeito da relação, ou na divergência entre a vontade exteriorizada e a verdadeira intenção, deverá ser demonstrado que há a utilização de uma estrutura jurídica vazia de conteúdo, um fantasma.

Feito o preâmbulo, verifica-se que o relatório que acompanhou o auto de infração enquadrou a recorrente no art. 618, XXII do Regulamento Aduaneiro vigente à época, Decreto n. 4543/2002, que assim dispunha:

Art. 618. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 105, e Decreto-lei no 1.455, de 1976, art. 23 e § 1o, com a redação dada pela Lei no 10.637, de 2002, art. 59): (Redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003)

[...]

XXII - 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.

Contudo, nos autos não se encontram provas de afirmada fraude ou simulação. Ao contrário, depreende-se dos autos uma flagrante deficiência probatória.

Apontou a fiscalização, para demonstrar a fraude e simulação:

- a constatação de um aumento expressivo do volume de importações da PROAD, constatada pelo sistema LINCÉ;

- que a empresa PROAD nos anos de 2004 e 2005, somente vinculou 05(cinco) empresas como seus adquirentes em operações por conta e ordem;

- que as importações (consumo e nacionalização) registradas pela empresa Proad, por conta própria e por conta e ordem de terceiros, totalizaram no ano de 2004 o valor de US\$ 6,521,044.00 ou R\$19.276.421,00; e no 1 ° semestre/ 2005, o valor de US\$ 2,986,003.00 ou R\$ 7.754.311,00 e tais valores se aproximam daqueles verificados nos livros fiscais apresentados pela Proad, em seus lançamentos à conta "Adiantamento de Clientes", que registraram créditos em 2004 no valor de R\$ 15.443.404,79; e em 2005 de R\$ 8.484.947,56;

- de outubro/2002 a novembro/2003 , as mercadorias procedentes de HU - FRIEDY foram registradas exclusivamente pela empresa CoKIDS;

- de dezembro/2003 a maio/2005, somente foram registradas importações de mercadorias procedentes de HU-FRIEDY EUA através Alfândega do Porto de Vitória e exclusivamente pela importadora PROAD;

-a HU-FRIEDY - EUA fornecia exclusivamente para a Cokids no Brasil , e depois passou a fornecer exclusivamente à Proad, que "vendia aquelas mercadorias exclusivamente para COKIDS;

-além de não ter inaugurado as negociações com a HU -FRIEDY , a Proad de forma alguma detinha a exclusividade do exportador estrangeiro, já que em consulta ao *site* da HU-FRIEDY nos EUA , constata- se que seu representante para o Brasil é a CoKIDS;

-as negociações no exterior foram entabuladas por CoKIDS, que providenciou as transferências antecipadas de recursos à PROAD , como apurado nos extratos bancários e lançamentos contábeis de PROAD, em datas e valores coincidentes com as despesas incorridas nas operações de importação: taxas e impostos incidentes sobre a importação, despesas bancárias, liquidação de câmbio e outras;

- a habilitação da empresa CoKIDS no comércio exterior foi cancelada por desistência

Os únicos documentos trazidos aos autos para fundamentar as acusações foi planilha elaborada pela própria fiscalização, que teria sido extraída da conta "Clientes Nacionais" dos Livros Razão de 2004 e 2005 da PROAD.

Ademais, com base em planilha apresentada pela PROAD, que relacionou as operações de importação "por conta própria" foi extraída a planilha de fl. 17 a 20, que relaciona as importações de mercadorias procedentes do exportador HU-FRIEDY MANUFACTURING CO INC - EUA, e que foram exclusivamente "vendidas " à empresa CoKIDS.

E com base nessa precária documentação foram imputadas as seguintes condutas à autuada:

-Superfaturamento nas exportações;

-Subfaturamento nas importações;

-Simulação no registro de importações "por sua conta e risco";

-simulação no registro de importações "por conta e ordem de terceiros";

-Simulação nos documentos apresentados para instrução dos despachos;

-Ocultação dos reais adquirentes de mercadorias importadas;

-Interposição fraudulenta de terceiros.

Infere-se dos autos que não há comprovação de fraude e simulação, porém, diversas conjecturas da fiscalização. E mesmo que houvesse a imputação da conduta de interposição fraudulenta, por força da presunção relativa de capacidade econômica para as operações, não se exime a fiscalização de fazer a análise individualizada de cada uma das operações de importação, pois, reitere-se, a presunção de interposição fraudulenta apenas se constitui a partir da comprovação da ausência de recursos financeiros para realizar cada uma das operações de importação.

O que se verifica é que em decorrência do procedimento especial de fiscalização na PROAD, autuou-se todos aqueles que tinham com ela operado, sem inquirir sobre a especificidade de cada operação, apenas se fazendo-se referência à conta "*Clientes Nacionais*" do Razão, sem individualizá-los.

Essa suposição confirma-se pela informação trazida aos autos pela ora recorrente, de acórdão da Delegacia de Julgamento, proferido pela mesma turma e relatora, em data próxima à decisão aqui recorrida, contra a PROAD, tendo como solidária, outra empresa (fls.62 do volume 4).

Depreende-se dos autos, que a metodologia empregada pela fiscalização foi exatamente a mesma, contudo, nesse caso, a Delegacia de Julgamento houve por bem cancelar a autuação. Diz a ementa do Acórdão 07-19.129 - 2a Turma da DRJ/FNS, proferido no Processo 12466.00282712006-63

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário. 2004, 2005

PROVA DA INFRAÇÃO. DEMONSTRAÇÃO.

As demonstrações feitas pela fiscalização através de planilhas devem ser amparadas por documentação hábil sob pena de sua invalidade quando questionada pela autuada.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Do voto condutor, transcreve-se o seguinte excerto:

A autuada GKS Global Brindes e Promoções Ltda protesta pela falta de provas da infração.

De fato, tem razão a autuada. A fiscalização não trouxe a prova de suas alegações, apresentando uma planilha com a indicação das DI's de importação, relacionadas com as notas fiscais de venda, afirmando que foram integralmente vendidas e ainda que os valores constantes na sub -conta

"Adiantamento de Clientes Diversos" estariam vinculados com as operações de importação.

A contestação da autuada é justamente no sentido de negar a responsabilização pelas importações e a fiscalização apenas afirmou tais fatos, dizendo inclusive que concluiu pela infração após análise dos documentos contábeis da PROAD, não juntando aos autos a prova das alegações. A única prova que traz é uma cópia da conta razão de clientes da PROAD intitulada "Diversos", justamente por não ter sido identificados os clientes. Ora, a fiscalização teria que identificar e apontar quais lançamentos daquela conta serviam de base para a constatação da antecipação dos recursos que deram azo à imputação da penalidade em comento.

E tendo em vista que a empresa GKS Global não admitiu, ao contrário, rechaçou as afirmações do fisco, entendo que não restaram comprovadas a ocorrência da infração prevista no art. 618, XXX, do Decreto n.º 4.345/2002, pela importadora PROAD nas importações em tela e também a responsabilização solidária da empresa GKS Global.

VOTO, portanto, por julgar improcedente o lançamento, cancelando o

Diante de todo o exposto, voto pela procedência do recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo