



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12466.002811/2006-51  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-008.235 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de abril de 2021  
**Recorrente** PROAD IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL IMPORTADOR. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO. MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO.

Constatada a ocorrência de ocultação do real comprador, mediante interposição fraudulenta de terceiro, aplica-se a multa substitutiva da pena de perdimento na hipótese de impossibilidade de apreensão das mercadorias importadas, por se configurar a infração como dano ao Erário.

INFRAÇÃO NA IMPORTAÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. LEGITIMIDADE PASSIVA.

Respondem pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário do Responsável Solidário. O conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles votou pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Helcio Lafeta Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Mara Cristina Sifuentes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

## Relatório

Adoto relatório produzido pela DRJ visto que sintetiza corretamente os fatos.  
Vejam os:

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\$1.152.152,00 **lançada contra a empresa PROAD S/A e KPT Comercial Ltda., como responsável solidária.**

Segundo o que consta na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração de fls. 01/14, 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 KPT Comercial 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. 157.

A fiscalização constatou que nestes anos todas as importações procedentes do exportador IL JIN - Coreia foram registradas pela PROAD e vendidas exclusivamente à KPT. Às fls. 11 do Auto de Infração consta um demonstrativo com as DI's de importação relacionando-as com os valores adiantados pela adquirente pelas importações em causa. Para comprovar junta cópias dos livros razão, com a subconta “Adiantamento de Clientes - KPT” e cópias das DI's, notas fiscais de entrada e saída e cópia das folhas do livro Diário com os respectivos lançamentos dos dispêndios e adiantamentos (fls. 18/154). Ressalta ainda alguns lançamentos que citam especificamente o adiantamento do cliente.

O campo “Dados Complementares” das DI's foi preenchido com a referência do importador AHC demonstrando que para a PROAD essas importações têm características semelhantes.

Constatou também a fiscalização, além dos adiantamentos registrados na contabilidade da PROAD, o recebimento de recursos a título de quitação de duplicata, em data e valor coincidente com a liquidação do câmbio da importação referente à DI n.º O3/1 118920-7.

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 KPT Comercial Ltda. (fls. 160/177):**

1- Argui a ilegitimidade passiva visto que não tem vinculação jurídica com a empresa PROAD. São solidários para o fisco os que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e os que foram expressamente designados por lei. O interesse comum entre as empresas é a venda, não sujeitando-os a qualquer vínculo de solidariedade passiva.

2- A impugnante procurava a PROAD para aquisição de mercadorias e acordava as condições de pagamento. Geralmente a PROAD solicitava um adiantamento a fim de garantir o negócio, o que é exigido costumeiramente em qualquer empresa comercial. A interessada não tinha qualquer conhecimento da origem da mercadoria, interessando-lhe, apenas, o prazo de entrega da mercadoria e as condições estipuladas.

3- A outra hipótese de solidariedade passiva, estabelecida por lei, também não ocorreu visto que não foi provado que a impugnante concorreu por atos e omissões para o não recolhimento dos tributos devidos pela PROAD.

4- Não está configurada a interposição fraudulenta pois está só é considerada quando houver a interferência de um terceiro na cadeia de circulação de mercadoria, de forma intencional para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o recolhimento dos tributos, objetivando a ocultação do real beneficiário da operação. A presunção legal para interposição fraudulenta não foi provada, pois ficou demonstrado nos documentos juntados aos autos a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de importação. As antecipações não caracterizaram a falta de capacidade financeira da PROAD.

5- A aplicação da pena de perdimento com base nos Decretos-lei n.ºs 37/66 e 1.455/76, após a promulgação da Constituição Federal/1988, é inadmissível, só podendo ser aplicada por decisão judicial.

6- Requer a declaração de sua ilegitimidade passiva e a nulidade do Auto de Infração por não comprovação da interposição fraudulenta de terceiros e descabimento da aplicação da pena de perdimento.

#### **Impugnação da PROAD (fls. 184/218):**

1- 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 inaptidão 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 é 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 retomo 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.

É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Florianópolis (SC) julgou improcedente a manifestação de inconformidade nos termos do Acórdão nº 07-19.127 com a seguinte ementa:

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 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.

**ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA PENA DE PERDIMENTO APLICADA**

Aos julgadores de processos administrativos fiscais da SRF não foi dada a competência de afastar, por inconstitucionalidade a aplicação de leis regularmente inseridas e mantidas no contexto jurídico nacional e nem por ilegalidade os textos regulamentares emitidos por órgãos do Poder Executivo Federal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A decisão de primeira instância foi objeto de recurso apenas por parte do contribuinte solidário, KPT Comercial Ltda. que apresentou seu recurso conforme fls. 254/267. A empresa PROAD S/A foi regularmente intimada em 16/04/2010, conforme AR juntado nas fl. 249, contudo não recorreu da decisão.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade.

O processo trata de auto de infração, com multa substitutiva à pena de perdimento prevista no art. 23, § 3.º do Decreto-lei n.º 1.455/76, no valor de R\$1.152.152,00 lançada contra a empresa PROAD S/A e KPT Comercial Ltda, como responsável solidária.

Os fatos descritos no Auto de infração e o enquadramento legal, fls. 01/14, descreve que 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.

Junto ao auto de infração constam as provas utilizadas no embasamento legal, fls. 17/159. Apenas o responsável solidário, KPT Comercial Ltda apresentou recurso voluntário contra a decisão proferida pelo juízo de primeira instância, ocorrendo assim renúncia ao Recurso Voluntário por parte do contribuinte principal a empresa PROAD S/A.

Considerando que o recurso apresentado pelo contribuinte solidário, passamos a análise das alegações de sua defesa.

### **PRELIMINAR**

#### **Do cerceamento de defesa.**

Alega o recorrente, acometido como responsável solidário, que teve o seu direito de defesa cerceado porque não foi intimado a participar e apresentar documentos no decorrer do processo de fiscalização, vejamos:

Todo o procedimento de auditoria eclodiu por supostas irregularidades praticadas pela PROAD que no entender da autoridade responsável pela lavratura do auto, simulava importação para terceiros, no caso, a recorrente.

Em nenhum momento a recorrente foi intimada para prestar as informações necessárias aos auditores da RFB. Simplesmente coletaram dados da PROAD e imputaram penalidade pecuniária a recorrente, privando a mesma de exercer seu direito à ampla defesa.

Nesse ponto entendo que não assiste razão à recorrente, vez que foi dado ciência do auto de infração que havia sido lavrado e de todos os elementos que fizeram com que a fiscalização concluísse ser a empresa KPT Comercial Ltda o importador de fato ou encomendante predeterminado, que deveria ser declarado previamente ao fisco, e que por consequência assume a condição de responsável solidário, consoante previsão legal insculpida pelo artigo 32, p. único, “d” do DL n.º 37/66.

Ao ser intimada do teor da penalidade foi oportunizado a apresentação da impugnação, sendo certo que a recorrente exerceu o seu direito de defesa nas fls. 164/181, deixando de apresentar provas além das que já constavam nos autos por deliberalidade própria.

A propósito, assim dispõe o art.16 da Decreto n.º 70.235 de 1972, no que se refere a apresentação da impugnação como meio defesa no processo administrativo:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

Sendo assim, ainda que não tenha participado do procedimento de fiscalização, que ocorreu antes da lavratura do auto de infração, poderia o contribuinte, investido como solidário, apresentar provas e argumentos no presente processo administrativo fiscal quando lhe foi oportunizado a defesa.

Concluo que não há nos autos elementos que indique ter sido prejudicada a defesa e por essa razão eu rejeito a preliminar.

### **MÉRITO**

#### **Ausência dos requisitos arrolados no artigo 10 do Decreto n.º 70.235/71.**

Sobre esse ponto destaca o recorrente que:

Em seu bojo, a Nobre Auditora da RFB não descreve os fatos de maneira nítida, sequer individualizando as condutas dos sujeitos passivos envolvidos, configurando inclusive, novamente em cerceamento de defesa.

Sobre a recorrente, a mesma sustenta com base em prova produzida unilateralmente que houve simulação com a PROAD, não individualizando as supostas infrações.

Reitere-se que não foi dada nenhuma oportunidade da recorrente falar nos autos, sequer explicar e esclarecer os pontos obtidos, contaminando as conclusões feitas pela agente fiscal.

(...)

Ausente o requisito do inciso III do artigo 10 do Decreto n.º 70.235/ 1972, deve o recurso ser acolhido para julgar insubsistente o auto e tomá-lo nulo.

Diante dessas alegações nos cabe a analisar a “letra fria” do aludido art. 10 do Decreto n.º 70.235 de 1972, vejamos:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

**III - a descrição do fato;**

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Considerando que o objeto de impugnação se concentra no inciso III que trata da descrição dos fatos entendo que aqui também não há razão para acolher as alegações do recorrente, visto que os fatos estão narrados e descritos no Auto de Infração, especificamente nas

fls. 12 e seguintes constam as razões pelo enquadramento da recorrente como contribuinte solidário, destaco trechos abaixo:

Em atendimento à fiscalização, a empresa Proad apresentou planilha relacionando suas operações de importação “por conta própria”. Dessa planilha foi extraída a planilha de fl. 16, que relaciona as importações de mercadorias procedentes do exportador IL JIN RDS CO LTD - Coréia, e que foram exclusivamente “vendidas” à empresa KPT COMERCIAL LTDA CNPJ nº 05.403.401/0001-06, conforme análise dos lançamentos contábeis da Proad.

Em consulta aos bancos de dados da SRF, verifica-se que de julho/2003 a julho/2005, foram registradas importações de mercadorias procedentes de IL JIN - Coréia exclusivamente pela importadora Proad e todas através da Alf. do Porto de Vitória, fls. 17. E como relatado acima, todas as mercadorias foram “vendidas” para a KPT, empresa não habilitada a operar no comércio exterior.

A fim de ilustrar a análise realizada nos documentos apresentados pelo contribuinte, relaciona-se as importações de mercadorias procedentes de IL JIN - Coréia, registradas por Proad e “vendidas” para o “cliente” KPT, nos anos de 2004 e 2005, revelando assim o real responsável pelos dispêndios nos registros das citadas DI's (...)

(...)

**Além disso, talvez num ato falho – tendo em vista que a maioria dos seus históricos contábeis se resume a “vlr recebimento nesta data” – o histórico do lançamento contábil do “Adiantamento do Cliente” registrado em 22/01/2004 é bem esclarecedor: “REC SOLIC Nº 19 DE KPT COMERCIAL – PROC Nº 19 AHC006/04”, fls.28. Isto porque a DI nº 04/0067334-1 de 22/01/2004 tem referência “N/REF: AHC-06/03” no campo “Dados Complementares”, fls.22.**

**E novamente, o histórico do “Adiantamento de Clientes” registrado em 29/10/2004 é “VLR ADIANTAMENTO DE KPT COMERCIAL LTDA PROC Nº450 AHC013/04”, fls. 94, e a referência da DI nº 04/1131053-9 no campo “Dados Complementares” é “N/REF: AHC013/04”, fls. 89.**

Pelo exposto, verifica-se a vinculação dos valores recebidos dos “Clientes Nacionais” com a obrigação de remeter as mercadorias após nacionalizadas. Observe-se que há a exclusividade nas importações das mercadorias e nas “vendas” das mesmas, além do aporte dos recursos pelos “Cliente Nacionais”, a fim de financiar essas operações.

Importante salientar que o art. 23 do DL 1.455/76 traz duas espécies distintas de interposição fraudulenta de terceiros. A primeira é a denominada comprovada, diante da existência de provas inequívocas de que uma empresa acobertou outro sujeito mediante fraude ou simulação; Enquanto a segunda é a modalidade presumida, bastando para tanto que não haja comprovação, por parte do importador, da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

Diante do que se extrai das descrições dos fatos, entendo que tais evidências sobrepõe questões dogmáticas, baseadas em suposições, teorias desgarradas de provas, pois resta evidente que não se trata de interposição fraudulenta presumida, mas sim uma hipótese real, onde o fisco detectou o real beneficiário da importação, seja por vinculação de créditos, seja pelo fato da mercadoria ter sido adquirida para atender a encomendante predeterminado, restando mais do que indícios de que a PROAD S.A., revestia-se como mero prestador (intermediário) de serviços, cedendo seu nome, deixando de registrar as operações como sendo “por conta e ordem de terceiros”, assim descaracterizando os reais adquirentes das mercadorias importadas.

Aqui cabe citar Ângela Sartori e Luiz Roberto Domingo que firmaram entendimento de que “*não haverá infração sem ocultação. E não haverá infração sem prova de fraude ou prova de simulação.”<sup>1</sup>*

Nesse passo, entendo que as evidências bem detalhadas nas descrições dos fatos do Auto de Infração estão presentes no conceito de simulação, atestando a ocorrência da conduta tal qual tipificada em lei (§ 2º do Art. 23 Decreto-Lei nº 1.455/76)<sup>2</sup>.

Sobre esse assunto esta turma já decidiu outrora, em PAF que figurava no polo passivo o mesmo contribuinte, no acórdão n.º 3201-005.438, de relatoria da Ilustre Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, com a seguinte ementa:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)**

Ano-calendário: 2004

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE MEDIANTE SIMULAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. CARÁTER OBJETIVO.

O inciso V do art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455/76 define como dano ao erário a importação de mercadorias com a ocultação do real comprador mediante fraude ou simulação.

Demonstrada a ocorrência de simulação, consistente no ato de declarar como importação realizada por conta própria a operação realizada por conta e ordem de terceiros, incide a regra sancionatória de caráter objetivo.

Destaco ainda do referido voto as razões e conclusões do julgado, vejamos:

Ademais, a não comprovação da origem dos recursos empregados e a ausência de capacidade financeira do importador são elementos a serem considerados na hipótese de ocultação do real importador na modalidade de interposição fraudulenta, que, como exaustivamente demonstrado, não é a hipótese dos autos, que trata da ocultação do real importador mediante simulação.

Por fim, quanto à alegação da Recorrente no sentido de que, para se concluir pela ocorrência da simulação, a Fiscalização deveria ter realizado a sua intimação ainda durante o procedimento de fiscalização, entendo que melhor sorte não lhe assiste. Não existe disposição legal que imponha a intimação do contribuinte durante o procedimento de apuração de informações e levantamento de documentos. No caso, o direito à ampla defesa deve ser exercido no momento da Impugnação, quando a Recorrente tem acesso integral aos elementos da autuação, podendo infirmar um a um, ou, ainda, aduzir eventual ausência de elemento essencial, o que não se verifica na hipótese presente.

Desse modo entendo que o Auto de Infração em relação a recorrente esta revestido de legalidade, contendo requisitos indispensáveis para a sua validade, em obediência ao bem jurídico tutelado pela norma do tipo infracional em questão, que é o controle aduaneiro, com inúmeras funções de proteção à economia e à sociedade brasileira, sendo a tributação um desses aspectos.

No caso concreto, pelo conjunto dos fatos apurados pela fiscalização, a empresa KPT COMERCIAL LTDA deveria configurar como o real adquirente predeterminado (importação por conta e ordem) nas DI's.

<sup>1</sup> SARTORI, Ângela; DOMINGO, Luiz R. Dano ao Erário pela ocultação mediante fraude – a interposição fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior. In Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF. São Paulo: MP Editora, 2013, p.60.

<sup>2</sup> Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

(...)

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

Assim, entendo que deve ser mantida a responsabilização solidária da empresa KPT Comercial Ltda.

**Da não incidência do artigo 124 do CTN em relação a recorrente e da ilegalidade da multa imposta.**

A recorrente alega que não deve ser aplicado o artigo 124 do CTN, que assim determina:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Acerca do tema a recorrente sustenta que:

Entenderam os auditores que as compras realizadas pela empresa sul coreana IL JIN RDS CO LTDA pela PROAD tiveram como destinatário exclusivo a KPT COMERCIAL LTDA.

Pedindo Vênia, essa premissa não pode continuar a irradiar efeitos negativos contra a recorrente.

Num exemplo simplório, uma empresa comprará insumos de uma terceira que ofereça boa qualidade e melhor preço – foi exatamente essa a relação que norteou a recorrente e a PROAD, o melhor preço.

(...)

**Se houve uma relação comercial entre a recorrente e a PROAD, deveria o fisco comprovar com a careação das duas partes e não deduzir fatos sem fundamentos.**

(...)

As relações comerciais ocorrem sempre que houver algum tipo de parceria formada entre duas partes comerciais. Essas relações podem se por diferentes aspectos, uma empresa e seus clientes, uma empresa e seus fornecedores, uma empresa e seus concorrentes ou uma empresa e seus acionistas. Portanto, de certo que houve uma relação comercial!

Quanto a careação, entendo que a comprovação está nos autos, nas planilhas e comprovantes que denotam a relação comercial das empresas envolvidas, portanto não se trata de deduções sem fundamentos, sob o risco de se criar uma presunção de culpa do real importador, mas de fatos harmônicos.

Volto a afirmar que não há o que se falar em cerceamento de defesa ou desconhecimento dos fatos de maneira que impedissem o recorrente em produzir provas em seu favor, visto que a impugnação foi regularmente apresentada, sem acrescentar provas, bem como apreciada pela DRJ.

A narrativa da recorrente de que “não participou do procedimento de nacionalização dos produtos alienígenas (produtos estranhos ao lugar que se encontra)”, bem como, que “jamais agiu de forma intencional para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o recolhimento dos tributos, objetivando a ocultação do real beneficiário da operação”, demonstrando a total falta de especificação da sua conduta, não desvirtua, ameniza ou invalida as premissas seguida e evidenciada pela fiscalização para o lançamento da multa substitutiva à pena de perdimento prevista no art. 23, § 3.º do Decreto-lei n.º 1.455/76, uma vez que a responsabilização de forma solidária se deu pelos fatos constatados e não propriamente pelos

atos praticados, no qual julga a recorrente que não tinha conhecimento da origem da mercadoria e sequer imagina como a PROAD faria para disponibilizá-las.

Prosseguindo, a recorrente ao adiantar valores e, com isso, realizar encomendas, de produtos específicos à Importadora PROAD, deveria se interessar quanto a procedência das mercadorias, o que demonstraria conformidade e responsabilidade, não só propriamente com a sua operação, mas também sob tudo que norteia as relações com os seus fornecedores, no caso em lide, a responsabilidade solidária em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação tributária.

Tal interesse, se quer foi manifestado com a simples apresentação de um contrato que resguardasse as partes, contemplando cláusulas e condições específicas, inerentes a um contrato de aquisição de mercadoria, no qual restasse evidenciado que a operação comercial era de simples encomenda, sob tudo destacando a forma e prazo de pagamentos.

Inclusive, em matéria de provas há previsão legal no Código de Processo Civil de 2015 sobre o ônus do réu, quanto à comprovação de existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor<sup>3</sup>, aqui no caso a fiscalização.

Dentro dessas premissas entendo que o recorrente não logrou êxito em comprovar não ter sido solidária na conduta do contribuinte principal que buscou ocultar o real adquirente das mercadorias e por essa razão nego provimento ao Recurso Voluntário.

Diante do exposto rejeito a preliminar e nego provimento ao Recurso Voluntário.

É o meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa

---

<sup>3</sup> Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

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

Fl. 12 do Acórdão n.º 3201-008.235 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 12466.002811/2006-51