



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

**Processo n°** 12466.002814/2006-94  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-003.646 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de abril de 2018  
**Matéria** INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA - MULTAS ADUANEIRAS  
**Recorrente** PROAD IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2004

MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA, NA IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DOS REAIS INTERVENIENTES NA OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. ART.23, V, DO DECRETO-LEI 1455/76. ÔNUS PROBATÓRIO.

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. As demonstrações feitas pela fiscalização devem ser amparadas por documentação que atestam a ocorrência da conduta tal qual tipificada em lei. Ônus probatório da simulação é do fisco.

Recurso Voluntário Provido

Acordam os membros do colegiado, Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. Processo julgado em sessão de julgamento do dia 19/04/2018, no período da tarde.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza, Winderley Morais Pereira, Tatiana Josefovicz Belisario, Paulo Roberto Duarte

Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Marcelo Giovani Vieira, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Cássio Schappo (suplente convocado).

## Relatório

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\$40.022,00 lançada contra a empresa PROAD S/A e Compuprinter Informática 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 Compuprinter Informática Ltda, empresa atuada como solidária, foi a adquirente de mercadorias importadas pela importadora autuada no ano de 2004, conforme planilha feita pela fiscalização às fls. 18.*

*A fiscalização informa que a empresa PROAD após nacionalizar as mercadorias, vendeu as mesmas integralmente à Compuprinter, tendo a adquirente transferido antecipadamente os recursos à PROAD.*

*A fiscalização identificou nos livros diários de 2004 e 2005, a empresa Compuprinter na conta “Adiantamento de Clientes” (fls. 16/17).*

*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. 21/56):*

*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 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 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.*

*8- 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 Compuprinter Informática Ltda (fls. 59/75):*

*1- A requerente foi autuada como responsável solidária, com base no art. 124 do CTN, pela prática de simulação de compra e venda de mercadoria importada, quando seria a real importadora dos produtos.*

2- Inicialmente protesta contra a solidariedade atribuída, pois ao ilícito administrativo aplicam-se as mesmas regras e princípios que regem o ilícito penal (conduta antijurídica, nexo de causalidade e culpabilidade). Por esta razão não está correta a aplicação do art. 124 do CTN, pois a penalidade em questão não pode ser transferida a terceiros, ainda mais quando a impugnante não contribuiu culposamente ou dolosamente pela suposta prática delitativa ora contestada.

3- Alega que os elementos apurados pela fiscalização não são suficientes para caracterizar a existência de fraude/simulação. A venda exclusiva da mercadoria importada à Compuprinter, o recebimento antecipado de recursos apurados no livro fiscal da empresa e a referência idêntica no registro das DI's somente apontam para o fato de que a impugnante encomendava mercadorias da PROAD. Somente com a Lei n.º 11.281/2006 houve definição expressa de encomenda, que é distinta da operação por conta e ordem. Considerando que esta lei é interpretativa e ainda o art. 106 do CTN, aplica-se a fatos pretéritos suas disposições. Portanto a encomenda de mercadoria não pode ser considerada como por conta e ordem.

4- A fiscalização não considerou que foi a PROAD que figurou no contrato de câmbio, na fatura, emitindo notas fiscais de entrada e saída, não sendo, portanto, prestadora de serviços, tendo assumido todo o risco operacional.

5- O recebimento antecipado é apenas um indício que poderia caracterizar a utilização de recursos de terceiros, mas estes conceitos não se confundem. O recurso estando escriturado na contabilidade da PROAD é considerado como recurso próprio da empresa. E ainda que fosse este recurso considerado como adiantamento não existe vedação legal para tal fato, sendo uma forma lícita de negociação em operações de compra e venda no Código Civil.

6- Inexiste a interposição fraudulenta haja vista que a fiscalização não comprovou a incapacidade financeira da PROAD.

5- A fiscalização não demonstra qual o dano ao erário ocorrido alegando que houve diferença na tributação de IPI, IRPJ, CSLL e ISS. No entanto o IPI foi recolhido por ocasião do desembarço e a empresa PROAD, sendo uma fundapiana, já obtém vantagens através dos benefícios financeiros concedidos pelo estado do Espírito Santo.

7- Requer ao final, a nulidade ou a insubsistência do Auto de Infração, determinando-se a sua exclusão do pólo passivo. Requer também a produção de provas, em especial a pericial e testemunhal.

É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC por intermédio da 2ª Turma, no Acórdão nº 07-18.473, sessão de 15/01/2010, julgou improcedente a impugnação do contribuinte. A decisão foi assim ementada:

*Assunto: Normas de Administração Tributária*

*Ano-calendário: 2004*

**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*

Submetido a julgamento nesta Turma, na sessão de 03/02/2011, acórdão nº 3201-000.190, após reconhecer a tempestividade dos recursos voluntários e conhecê-los quanto aos demais requisitos, decidiu os conselheiros em converter o julgamento em diligência para que na Unidade de Origem providenciasse: (i) juntada de cópias de todas as DI's e Notas Fiscais de saída constantes da planilha de fls. 18; informasse se (ii) a antecipação de pagamento mencionada no AI ocorria de forma integral ou parcial. Se parcial, qual seria o percentual; (iii) a Proad, mesmo sem as referidas antecipações, detinha capacidade financeira para suportar as importações que realizava; e (iv) para fins de conversão da pena de perdimento em multa, as recorrentes foram intimadas a apresentar ou indicar o paradeiro das mercadorias importadas objeto deste processo.

O relator fundamentou sua proposta conforme extrai-se de excerto de seu voto:

(...)

*Este processo é um dentre outros que versam sobre o mesmo tema.*

*Interessante ressaltar que nos autos do processo n.º 12466.002817/2006-28, a própria DRJ de Florianópolis entendeu por bem afastar o lançamento, tendo em vista incongruências na prova da infração cometida.*

*Como este processo segue a mesma sistemática do antes informado, entendo relevante baixar o mesmo em diligência para*

*juntada dos documentos relativos à planilha de fls. 18 (DI's e Notas Fiscais de saída), bem como para fins de complementação de informações deste Relator.*

*Diante do exposto, voto por converter o julgamento em diligência para que a autoridade preparadora:*

*1 – junte aos autos cópias de todas as DI's e Notas Fiscais de saída constantes da planilha de fls. 18;*

*2 - informe se a antecipação de pagamento mencionada no AI ocorria de forma integral ou parcial. Se parcial, informar qual o percentual;*

*3 – Informar se a Proad, mesmo sem as referidas antecipações, detinha capacidade financeira para suportar as importações que realizava; e,*

*4 – informar se, para fins de conversão da pena de perdimento em multa, as recorrentes foram intimadas a apresentar ou indicar o paradeiro das mercadorias importadas objeto deste processo.*

*Realizada a diligência, deverá ser dado vista ao recorrente para se manifestar, querendo, pelo prazo de 30 dias.*

*Após, devem ser encaminhados os autos para vista à PGFN da diligência realizada.*

*Por fim, devem os autos retornar a este Conselheiro para fins de julgamento.*

A ALF/Porto de Vitória elaborou informação fiscal (fls. 346/349) em atendimento às solicitações do acórdão nº 3201-000.190 com a ressalva de haver colacionado apenas os documentos relacionados às operações em que a COMPUPRINTER foi identificada, as quais sintetizo:

- As cópias dos documentos instrutivos das declarações de importação (DI), relacionadas na planilha às fls. 19, constam do Anexo “Declarações de Importação em 2004 e 2005”;

- Com relação às NF Saída das mercadorias nacionalizadas nas DI, foi Anexado “Razão Ativo Clientes COMPUPRINTER em 2004” com histórico da destinação das mercadorias ao real adquirente COMPUPRINTER.;

- As antecipações de recursos advindos da COMPUPRINTER no ano de 2004 alcançaram 96% dos valores aduaneiros das mercadorias nacionalizadas através das DIs relacionadas no Auto;

- Informa que a capacidade financeira da PROAD não é resultado de sua própria capacidade econômica-operacional, de forma que os saldos positivos [devedores] das contas do Ativo-Circulante somente foi possível com as transferências;

Na sequência, providenciou as ciências da PROAD, COMPUPRINTER e Procuradoria (fls. 350/357)

Com essas informações, o processo retornou ao CARF providenciando-se nova redistribuição.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Relator

Há matérias preliminares e de mérito a serem enfrentadas; as primeiras dividem-se em tópicos de nulidade suscitados pela recorrente e o cumprimento parcial pela Unidade de Origem da diligência determinada no acórdão nº 3201-000.190, de 03/02/2011.

### ***Preliminares***

#### **1. Nulidade do MPF**

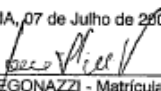

A recorrente argui a nulidade do auto de infração por entender irregularidades no conteúdo (alcance do objeto) e validade (prorrogações) do MPF.

Se razão a recorrente.

Verifica-se que o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, nº 07.2.76.00-2005-00274-6 foi emitido para o procedimento de fiscalização do imposto de importação, com abrangência para o período de 01/2003 a 07/2005 e que amparou tanto o procedimento especial da IN SRF 228/06 bem como a presente autuação, conforme apontado à fl. 03:

*Esta conclusão está lastreada no trabalho de diligência e evidenciada na documentação apresentada durante a ação fiscal emanada do MPF nº 0727600 2005 00274 6, compondo o RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO, que passa a fazer parte integrante e inseparável desta Representação.*

Segue a imagem do MPF que se encontra no nº 12466.002820/2006-41, de representação fiscal para fins de inaptidão da inscrição no CNPJ da PROAD (fl. 04):

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL ALF PORTO DE VITÓRIA		Fl. 4 Receita Federal - AFRRF Fis. 00 Rúbrica	
<b>MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - FISCALIZAÇÃO Nº 07.2.76.00-2005-00274-6</b>			
<b>CONTRIBUINTE/RESPONSÁVEL</b>			
CNPJ/CPF: 27.063.270/0001-06			
NOME EMPRESARIAL/NOME: PROAD S.A.			
ENDEREÇO: AV. PRINCESA ISABEL, 1. ANDAR, 54		COMPLEMENTO: CJ. 103/104 E 108	
BAIRRO: CENTRO		UF: ES	
MUNICÍPIO: VITÓRIA		CEP: 29.010-360	
<b>PROCEDIMENTO FISCAL: FISCALIZAÇÃO</b>			
TRIBUTOS/CONTRIBUIÇÕES :		PERÍODOS :	
II		01/2003 A 07/2005	
<b>AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL</b>		<b>MATRÍCULA</b>	
PAULO SERGIO ANDRÍAO		0009821 SUPERVISÃO	
JOSE MARIA DE MORAES NOGUEIRA		0065697	
JOVANA AUXILIADORA AZEVEDO BRANCO		0064305	
CIVIS PEREIRA EISENLOHR		0019947	
<b>ENCAMINHAMENTO</b>			
<p>Determino, nos termos da Portaria SRF nº 3.007, de 26 de novembro de 2001, alterada pela Portaria SRF nº 1.238, de 31 de outubro de 2002, e pela Portaria SRF nº 1.468, de 6 de outubro de 2003, a execução do procedimento fiscal definido pelo presente Mandado, que será realizado pelo(s) Auditor(es)-Fiscal(is) da Receita Federal (AFRF) acima identificado(s), que está(ão) autorizado(s) a praticar, isolada ou conjuntamente, todos os atos necessários a sua realização.</p> <p>Este Mandado deverá ser executado até 04 de novembro de 2005. Este instrumento poderá ser prorrogado, a critério da autoridade outorgante, em especial na eventualidade de qualquer ato praticado pelo contribuinte/responsável que impeça ou dificulte o andamento deste procedimento fiscal, ou a sua conclusão.</p>			
<p>VITÓRIA, 07 de Julho de 2005.</p> 			
<p>JOAO LUIZ FREGONAZZI - Matrícula: 0019880 INSPEÇÃO DA ALFANDEGA DA RECEITA FEDERAL ALF PORTO DE VITÓRIA</p>			
<b>CIÊNCIA DO CONTRIBUINTE RESPONSÁVEL</b>			
Declaro-me ciente deste Mandado, do qual recebi cópia.			
Nome/Preposto: <u>TUFFY NADER NETO</u>		CPF: <u>007.779.917-80</u>	
Cargo: <u>DIRETOR</u>		Data da ciência <u>07/07/2005</u> 	
Assinatura			
<p>1. O AFRF deverá identificar-se, mediante apresentação de sua identidade funcional, no ato da entrega do presente Mandado ao contribuinte/responsável.</p> <p>2. Em caso de dúvida, o contribuinte/responsável poderá entrar em contato com:</p> <p style="text-align: center;">Chefe de Fiscalização: CIVIS PEREIRA EISENLOHR <span style="float: right;">Telefone: ()</span> Endereço: RUA GOVERNADOR JOSE SETE, 176 - CENTRO - VITÓRIA - CEP.: 29.010-480</p> <p>3. CÓDIGO DO PROCEDIMENTO FISCAL: 71630060</p> <p>A exatidão das informações contidas neste Mandado poderá ser verificada na Internet, mediante a utilização do código acima informado, no endereço: &lt;<a href="http://www.receita.fazenda.gov.br">http://www.receita.fazenda.gov.br</a>&gt;.</p>			

No procedimento fiscal, o MPF foi regularmente prorrogado (fl. 05):

 <b>MINISTÉRIO DA FAZENDA</b> <b>SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL</b> <b>ALF PORTO DE VITÓRIA</b>			
<b>DEMONSTRATIVO DE EMISSÃO E PRORROGAÇÃO DE MPF</b>			
<b>CONTRIBUINTE/RESPONSÁVEL</b>			
CNPJ/CPF: 27.063.270/0001-06			
NOME EMPRESARIAL/NOME: PROAD S.A.			
ENDEREÇO: AV. PRINCESA ISABEL, 1. ANDAR, 54		COMPLEMENTO: CJ. 103/104 E 108	
BAIRRO: CENTRO		UF: ES	
MUNICÍPIO: VITÓRIA		CEP: 29.010-360	
<b>MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL Nº 07.2.76.00-2005-00274-6</b>			
		<b>EMISSÃO:</b> 07 de Julho de 2005	
<b>PRORROGAÇÃO:</b>			
DATA: 04 de Novembro de 2005.		VALIDADE: 03 de Janeiro de 2006.	
DATA: 03 de Janeiro de 2006.		VALIDADE: 04 de Março de 2006.	
<b>AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL</b>		<b>MATRÍCULA</b>	
PAULO SERGIO ANDRILAO		9821 SUPERVISÃO	
JOVANA AUXILIADORA AZEVEDO BRANCO		64305	
CIVIS PEREIRA EISENLOHR		19947	
JOSE MARIA DE MORAES NOGUEIRA		65697	
<b>OBSERVAÇÕES</b>			
1. Em caso de dúvida, o contribuinte/responsável poderá entrar em contato com:			
Chefe de Fiscalização: CIVIS PEREIRA EISENLOHR		Telefone: ( )	
Endereço: RUA GOVERNADOR JOSE SETE, 176 - CENTRO - VITÓRIA - CEP.: 29.010-480			
2. CÓDIGO DO PROCEDIMENTO FISCAL: 71630060			
A exatidão das informações contidas neste Mandado poderá ser verificada na Internet, mediante a utilização do código acima informado, no endereço: < <a href="http://www.receita.fazenda.gov.br">http://www.receita.fazenda.gov.br</a> >.			

É pacífico nas Turmas deste Conselho que eventuais irregularidades formais ou materiais no MPF não são passíveis de nulidade do procedimento fiscal ou auto de infração, mormente em virtude de ausência de prejuízo à parte; ademais, é instrumento de controle interno de procedimentos fiscais.

Nesta turma, o entendimento é unânime, como exarado no acórdão nº 3201-003.146, sessão de 25/09/2017, de relatoria do conselheiro Windereley Moraes Pereira:

*MPF. AUSÊNCIA DE NULIDADE.*

*O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Eventuais omissões ou incorreções do MPF não são causa de nulidade do auto de infração.*

## **2. Nulidade por cerceamento do direito de defesa: falta de apreciação do pedido de perícia**

Suscita a recorrente em sede de recurso voluntário a negativa da decisão recorrida em apreciar seu pedido de perícia técnica.

A perícia solicitada na impugnação encontra-se no bojo do pedido genérico de produção de provas<sup>1</sup> (fl. 61), e como tal foi enfrentado pela DRJ, como se vê:

<sup>1</sup> "Requer-se, ainda, a produção de todos os meios de prova em direito admitidas, em especial a documental suplementar, a pericial e a testemunhal, haja vista a necessidade de análise mais acurada das operações analisadas pelo Fisco no caso vertente e o exíguo prazo para a análise de todas as questões envolvidas no caso vertente."

*Quanto aos pedidos feito pela PROAD para juntada posterior de documentos e pela Compuprinter para provas periciais e testemunhais, esclareço que todos os elementos de prova, em especial os documentais, devem ser apresentados juntamente com a impugnação nos termos do art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972 (Processo Administrativo Fiscal). De qualquer forma não há como deferir-se pedido genérico de juntada de documentos sem o motivo de sua necessária postergação bem como de perícia sem apresentação de quesitos. Por estas razões, indefiro os pedidos das impugnantes.*

Ainda assim, o pedido de perícia fez-se sem os requisitos de sua postulação previsto no art. 15, parágrafo único, inciso IV do Decreto 70.235/72.

Sem razão a recorrente quanto ao cerceamento do direito de defesa por indeferimento/não apreciação ao pedido de perícia técnica.

### **3. Nulidade do procedimento especial de fiscalização**

No tópico, a alegação é de nulidade do procedimento especial de fiscalização instaurado contra si nos termos da IN SRF n.º 228/2002, para verificação das operações de comércio exterior.

A principal acusação é refutar a regularidade do MPF que fundamentou o procedimento que constatou a ocorrência de indícios de incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira da empresa.

Tal procedimento especial é de cunho fiscalizatório aduaneiro e cabe ao titular da unidade da SRF com jurisdição sobre o domicílio fiscal do estabelecimento matriz da empresa determinar o início e o andamento da mesma. No caso, o seu resultado é que implicou a instauração de processo com vistas a aplicação da pena de perdimento, este sim, sujeito e submetido à julgamento na esfera administrativa.

Não há, portanto, qualquer nulidade no presente processo com referência a estas questões trazidas pela impugnante.

### ***Mérito***

No mérito a PROAD e a COMPUPRINTER manifestam sua irresignação em face da manutenção da aplicação da multa substitutiva do perdimento ancorada nos argumentos de defesa de: (i) inoocorrência da importação por conta e ordem de terceiro, (ii) ausência de comprovação pela fiscalização da ocultação do real adquirente, (iii) inexistência de prática de fraude ou simulação, (iv) não comprovação do dano ao Erário e o prejuízo causado, (v) falta de demonstração de irregularidades, e (vi) imputação da responsabilidade solidária pelo crédito tributário (COMPUPRINTER)

O fundamento da autuação fiscal recaiu na prática de simulação das importações de mercadorias promovidas pela PROAD, declarando-as "por conta própria", mantendo oculta a real adquirente, incidindo, assim, na prescrição dos comandos dos artigos 23, inciso V e parágrafos 1º e 3º do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Portanto, a acusação fiscal é de dano ao Erário causado pela importação de mercadoria com a prática de ocultação do real adquirente, mediante simulação, a qual doutrinariamente denomina-se "interposição ou ocultação fraudulenta comprovada", em distinção àquela presumida (§ 2º do art. 23 do DL 1455/76).

O mérito do litígio trata da acusação de interposição fraudulenta de terceiro (PROAD) na importação de mercadoria em que a fiscalização atribuiu a condição de real adquirente e responsável pela operação de comércio exterior à empresa COMPUPRINTER, que fora ocultada nos documentos instrutivos do despacho aduaneiro de importação.

Cumprido, assim, analisar a operação em comento à luz da legislação que rege a matéria.

A ocultação dos reais intervenientes configura, por força legal, dano ao erário, punível com a pena de perdimento das mercadorias, nos termos definidos no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

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

...

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

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

(...)

*§ 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)*

A interposição fraudulenta que trata o comando legal é aquela em que um terceiro participa na operação de comércio exterior com o objetivo de ocultar o real vendedor, comprador ou o responsável pela operação, utilizando-se de artifícios fraudulento ou simulado.

Significa que aquele que deveria configurar no polo passivo da relação jurídica aduaneira como importador-adquirente da mercadoria estrangeira investe um terceiro, por interposição, como se titular fosse das obrigações decorrentes, omitindo o verdadeiro negócio jurídico realizado sob a forma de outro diverso.

A interposição comprovada - modalidade prevista no inciso V do art. 23 do DL 1455/76 - que exige a fraude ou simulação, deve reunir provas diretas ou indiretas que

apontam, sem sombra de dúvida, tratar-se de uma evidente incompatibilidade entre o negócio declarado e as possibilidades reais para a sua efetivação no plano fático. Ou seja, deve-se provar a ocorrência da infração (materialidade) e de sua autoria (importação foi efetuada em favor de terceira pessoa, o qual conduziu e pagou pela compra internacional - ordem e risco)

Como consequência, a interposição fraudulenta na operação de comércio exterior é tipificada como conduta de dano erário punível com a pena de perdimento.

#### Dano ao erário

O dano ao erário, figura que abarca rol exaustivo nos incisos I a V do art. 23 do DL 1.455/76, expressa situações em que o bem tutelado é o controle aduaneiro.

A Aduana brasileira - alocada na estrutura funcional da Receita Federal - exerce o controle aduaneiro que envolve uma gama de procedimentos executados com vistas à proteção das fronteiras do País, como efetivo exercício da soberania nacional, em relação a diversas demandas objetos do interesse público em áreas como segurança pública, meio ambiente, patrimônio cultural, concorrência desleal, lavagem de dinheiro, evasão de divisas.

Assim, o dano que exsurge na seara aduaneira não visa apenas questões tributárias, mas sim a proteção do País em relação aos mais diversos ilícitos. O combate e aplicação de sanções à interposição fraudulenta de pessoas em operações de comércio exterior foram implementados com o objetivo de exercer um controle efetivo sobre a parcela de operadores que praticam as mais diversas fraudes aduaneiras.

O dano ao erário não está relacionado à eventual prejuízo pecuniário, ocorre por violação ao controle político do Estado, na espécie, o aduaneiro. Constitui, portanto, uma infração de mera conduta, tornando-se desnecessário a apuração de eventual economia tributária; inócua também a discussão sobre sua existência, eis que decorre de expressa disposição legal.

De se ressaltar, contudo, que não se dispensa na conduta considerada dano ao Erário a intenção dolosa de praticar a fraude ou simulação, com fins à interposição de terceiro na operação de comércio exterior.

A fraude ou simulação não comporta a figura culposa, depende sim da intenção deliberada do agente em praticar o ato ilícito. O dolo estará caracterizado uma vez que na demonstração do ato ilícito - fraude ou simulação - há de se aflorar qual a real intenção e características da operação.

#### Infração tipificada como dano ao erário

A tipificação da infração considerada dano ao erário é a ocultação de pessoas participante da operação de comércio exterior cuja materialidade se traduz na ação de encobrir ou esconder das autoridades aduaneiras os verdadeiros agentes dessas operações, deixando de informar corretamente nos documentos instrutivos do despacho aduaneiro e na própria Declaração de Importação -DI.

Contudo não é qualquer ocultação a ser apenada; há aquelas plenamente lícitas, v.g. a ocultação de fornecedores ou clientes para a realização de negócios sob o manto do "segredo comercial", prática mercantil lícita. Apenada será aquela com a prática deliberada de fraude ou de simulação, o que caracterizaria a conduta típica prevista no comando do DL 1455/76.

A intenção de ocultar pessoas envolvidas da operação implica a utilização de meio ardiloso, com recurso fraudulento ou simulado para o alcance do objetivo.

De observar que no caso de interposição fraudulenta, a fraude não está relacionada apenas à questão tributária (ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou excluir ou modificar suas características essenciais), isto porque envolve situações atinentes ao controle aduaneiro. Dito de outra forma, aponta-se para a possibilidade de fraudar com vistas à ocultação de pessoas, sem qualquer conotação tributária.

Em relação à simulação, é aquela conceituada no código Civil<sup>2</sup> que confere o significado de, em um negócio jurídico, formalizar algo diferente da realidade dos fatos, dando-lhe uma forma jurídica não correspondente à realidade, tendo em vista lesar terceiro.

Luís Eduardo Garrosino Barbieri bem exemplifica a simulação no despacho aduaneiro:

*Em regra, as partes envolvidas, em conluio, acordam o ato simulatório, de modo a assentar o que será declarado às autoridades aduaneiras em divergência da realidade dos fatos (p. ex. informa-se na declaração de importação que a modalidade de importação é por conta própria, quando na realidade há uma terceira pessoa - o real adquirente - conduzindo toda a operação). (BARBIERI, Luís Eduardo G.. Coord. Demes Brito. **Questões controvertidas do direito aduaneiro**. Artigo: *Interposição fraudulenta de pessoas*. São Paulo: IOB - SAGE: 2014, p. 423-424)*

#### Comprovação do dolo

Entendo imprescindível a comprovação do dolo por parte da fiscalização para a tipificação da interposição fraudulenta de pessoas, na situação do inciso V do art 23 do DL 1455/76, ou seja, a denominada "ocultação comprovada".

---

<sup>2</sup> Lei nº 10.406/2002

Art. 167 (...)

§ 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.

O legislador atribuiu a responsabilidade subjetiva à infração de interposição fraudulenta, clara situação de excepcionalidade à regra de responsabilidade objetiva no bojo do § 2º do art. 94 do DL 37/66, e, igualmente, à do art. 136 do CTN.

Assim, a responsabilização pela infração depende da intenção de ocultação dos partícipes da operação, materializada na utilização de meios fraudulentos ou simulados.

Mais uma vez o ensinamento de Barbieri:

*O legislador, a nosso ver, prescreveu a necessidade da comprovação da conduta dolosa em caso de ocultação dos agentes envolvidos na operação. Quem comete fraude ou ato simulado o faz com manifesta intenção de enganar alguém, causando-lhe prejuízo, imbuído de má-fé.*

*Na ocultação, alguém, dolosamente, por meio de fraude ou simulação, esconde ou encobre o verdadeiro beneficiário da transação e, na maioria das vezes, o mentor intelectual da operação. Há a deliberada intenção de causar dano ao Erário, bem como a terceiros pessoas jurídicas nos casos de concorrência desleal, pirataria ou contrafação.*

*Assim, na análise da regularidade de uma operação de importação, caso se constate a existência de omissão de informação sobre algum agente envolvido na operação (sujeito passivo, o real vendedor, o real comprador ou o responsável pela operação), é importante verificar se restou comprovada a ocorrência de fraude ou simulação com propósito da ocultação do responsável pela operação.*

*A prova da ocorrência da infração aduaneira, portanto, deve ser feita demonstrando-se a existência de conduta dolosa - fraude ou simulação - na ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, do real comprador ou de responsável pela operação. (BARBIERI, Luís Eduardo G.. Coord. Demes Brito. **Questões controversas do direito aduaneiro**. Artigo: Interposição fraudulenta de pessoas. São Paulo: IOB - SAGE: 2014, p. 427)*

De outra banda, a infração restará tipificada com a comprovação da ocultação do agente, por meio fraudulento ou simulatório, não se exigindo, para sua consumação, o fim alcançado com a conduta (resultado).

José Fernandes do Nascimento<sup>3</sup> leciona que a demonstração da ocorrência da infração de interposição fraudulenta depende da prova (imediata) da ocultação dolosa da pessoa interveniente na operação de importação, mediante (i) a identificação do real interveniente ou beneficiário oculto na operação de importação; e (ii) a comprovação de que a ocultação do real interveniente ou beneficiário foi efetivada mediante fraude ou simulação.

---

<sup>3</sup> NASCIMENTO, José Fernandes. **Ensaio de Direito Aduaneiro**. Org. Cláudio Augusto Gonçalves Pereira e Raquel Segalla Reis. Artigo: As formas de comprovação da interposição fraudulenta na importação. São Paulo: Intelecto Soluções, 2015, p. 409-410.

Repisa-se que a interposição, seja provada ou presumida, há de revelar que quanto ao interposto, e à operação de comércio exterior que declara realizar por sua conta (recursos próprios) e risco (ordem), há uma evidente incompatibilidade entre o negócio declarado e as possibilidades reais para a sua efetivação no plano fático.

Nesse mister, a fiscalização deve reunir provas diretas ou indiretas que apontam, sem sombra de dúvida, tratar-se dessa incompatibilidade entre o negócio declarado e aquele de fato revelado na operação. Pontuam Maria Regina Godinho de Carvalho e Sonia Maria Coutinho de Luna Freire que:

*Cabe enfatizar que a RFB recebe informações não verdadeiras, inidôneas, quando o importador de direito processa o despacho aduaneiro declarando na DI, ser o adquirente da mercadoria, responsável pela negociação comercial, quando, de fato, está ocultando o nome do verdadeiro adquirente, o que vem a caracterizar e tipificar a figura da interposição fraudulenta, mediante simulação e conluio, entre o importador e o real adquirente.*

[...]

*Nesses caso, a fiscalização, para identificar os participantes desta fraude, na busca de provas, precisa amparar sua fundamentação num conjunto de indícios, decorrentes de outros fatos [...]. (Maria Regina Godinho de Carvalho e Sonia Maria Coutinho de Luna Freire. A interposição fraudulenta no comércio exterior. In A Prova no processo tributário. Coordenação de Marcos Vinicius Neder, Eurico Marcos Diniz de Santi e Maria Rita Ferragut. São Paulo: Dialética: 2010, p. 144-145)*

#### Atividade fiscal comprobatória da conduta dolosa: identificação do interveniente oculto e da fraude ou simulação

Sem a pretensão de se elaborar rol exaustivo de meios de prova da conduta dolosa de ocultação do interveniente na operação de comércio exterior e da fraude ou simulação, propõe-se estabelecer pontos a serem identificados que podem conduzir o trabalho fiscal na atividade probatória.

Importa asseverar que haverá situações que isoladas e de per si não passam de meros indícios mas que no conjunto reforçam ou convergem para a evidência da incompatibilidade da operação, na identificação do oculto e na fraude/simulação.

O trabalho fiscal é apurar todas as provas e evidências da interposição trazendo à lume os fatos que em seu entender corroboram o conjunto probatório da interposição fraudulenta.

Coligidas as provas aos autos, cabe ao julgador analisar o conjunto probatório, contrapondo-os aos argumentos e provas em contrário do interposto e/ou do

acusado interveniente, até que à luz dos fatos e sua subsunção - ou não - ao direito possa decidir.

Portanto, importa ao julgador, com o fim de trazer justiça pela aplicação do direito analisar cada uma das acusações e argumentos contrários, ponderá-los, balanceá-los e decidir se a operação de comércio exterior é ou não eivada, por presunção legal ou conjunto probatório, da incompatibilidade entre o negócio declarado e o que se desnudou e revelou no plano fático.

Assentadas as premissas, cumpre apontar os elementos que podem servir de provas diretas ou indiretas na atividade probatória da interposição fraudulenta comprovada.

#### Comprovação do real adquirente na operação de importação:

Deverá a fiscalização perquirir os elementos da operação relacionados a pessoas, documentos, logística com o fim de constatar e/ou demonstrar alguma(s) da(s) situação(ões):

1. Trata-se do efetivo comprador da mercadoria no exterior, diretamente do fornecedor ou exportador, mediante assinatura de contratos e/ou condução das tratativas comerciais;
2. Trata-se do efetivo provedor e/ou remetente dos recursos financeiros para a aquisição da mercadoria no exterior, diretamente ou na forma de adiantamento, anterior ao pagamento, ao importador interposto;
3. Trata-se do responsável devedor pela assunção de dívidas relacionadas às mercadorias importadas;
4. Trata-se do responsável por conduzir a negociação e logística de transporte/seguro da mercadoria procedente do exterior, ou seja, tem exerce efetivo comando e direção quanto aos trâmites de remessa da mercadoria importada ao País;
5. Documentos emitidos no exterior, em data que antecede a aquisição da mercadoria importada, trazem consignado o nome do real adquirente;
6. O processo de "follow the money" no pagamento da mercadoria ou dos tributos na importação revelam a intermediação - irregular ou incomum - do real adquirente;
7. Transferência de recursos do adquirente oculto ao importador ostensivo, anteriormente à compra internacional;
8. Celebração de contrato de prestação de serviços de importação entre importador ostensivo e real adquirente;
9. Outras provas de que o importador, ostensivo, o é somente na aparência.

#### Comprovação da fraude ou simulação:

Deverá, também, perquirir outros elementos reveladores da operação e conduta dos intervenientes, que podem configurar alguma(s) da(s) situação(ões):

1. Existência de conluio entre importador ostensivo e real adquirente na prática de ato fraudulento ou simulado, em quaisquer das etapas de aquisição de mercadoria no exterior e/ou sua importação;
2. O recurso utilizado na aquisição da mercadoria no exterior e/ou no pagamento dos tributos e/ou outras despesas relacionadas com importação suportadas pelo real adquirente;
3. A operação por conta própria declarada foi simulada, e a importação verdadeira foi realizada por conta e ordem dissimulada;
4. Ocultação ocorreu mediante indícios de incapacidade operacional, econômica e financeira do importador, de subfaturamento na revenda da mercadoria ao real adquirente, de revenda com prejuízo ou com lucro reduzido;
5. A mercadoria importada não tem características de fungibilidade comercial, isto é, sua especificidade dificulta e/ou inviabiliza a revenda - não é mercadoria de "prateleira";
6. A mercadoria não se destina à comercialização a qualquer cliente de um mesmo ramo de atividade, em decorrência de sua especificidade;
7. Mercadoria é adquirida com especificações que a torna inservíveis a outros clientes;
8. O importador tem o conhecimento de que não poderá revender a mercadoria a qualquer clientes;
9. Mercadoria é exclusiva e/ou específica de uso do cliente adquirente;
11. Documentos ou logística de transporte após desembarço aduaneiro revela mercadoria não entregue ao importador ou providências de remoção/retirada a cargo do adquirente oculto;
12. Permissividade do importador ostensivo em relação aos comandos diretivos do adquirente oculto na operação de importação ou na gestão empresarial do interposto;
13. Negócios mantidos entre as sociedades interposta e oculta revelam situação de sócios comuns, pessoas com incapacidade profissional na direção da interposta, sócios da interposta possuem vínculo trabalhista com a oculta, terceiros com poder de gerência - procurações com plenos poderes;
14. Compartilhamento de instalações, pessoas, bens e despesas entre interposta e oculta;
15. Escrituração contábil e/ou fiscal da pessoa oculta revela provas negociação e/ou pagamento ao exterior realizada em relação à mercadoria importada pela pessoa interposta;
16. Adquirente da mercadoria importada é vinculado ao exportador ou fornecedor estrangeiro;
17. Nota fiscal emitida pelo importador ostensivo na saída de mercadoria em revenda ao adquirente oculto revela custo unitário de mercadoria inferior ao preço unitário consignado na

respectiva nota fiscal de entrada, considerando-se as despesas e gastos incorridos após a chegada da carga, tais como: descarga, armazenagem, taxa de registro da DI, tributos incidentes na importação, despesas com despachante aduaneiro;

18. Constatação de outros fatos fraudulento ou simulado, com o objetivo de acobertar os referidos intervenientes e beneficiários.

Diante das provas apontadas pela fiscalização a interposição fraudulenta somente restará comprovada se demonstrado que a auditoria fiscal não se limitou a simples enunciação dos fatos indiciários apresentados; ao contrário, realizou efetiva demonstração lógica da correlação dos fatos indiciários com as conclusões expostas tornando evidenciada a incompatibilidade entre o negócio declarado e as possibilidades reais para a sua efetivação no plano fático.

#### Da acusação fiscal e provas coligidas

Repisando, e em síntese, a acusação fiscal é no sentido de que as importações realizadas pela PROAD, foram operações simuladas, uma vez que a real adquirente, a empresa COMPUPRINTER foi ocultada.

Consabido nos autos que a autuação fiscal retratada neste processo é fruto de extenso e abrangente procedimento especial de fiscalização realizado no âmbito da IN SRF nº 228/2006, que ao final concluiu pela prática de inúmeras infrações à legislação aduaneira (interposições fraudulentas, subfaturamento na importação e na exportação de mercadorias, irregularidades no cadastramento no Siscomex, como exemplo) envolvendo dezenas de outras empresas.

O resultado daquele procedimento especial está consubstanciado no Relatório de Fiscalização que se encontra às folhas 2.338 a 2.374, do volume nº 12, do processo nº 12466.000528/2006-94 (inaptidão) e se mostra exaustivo em evidenciar o resultado da análise das operações de comércio exterior da PROAD nos anos de 2003 a 2005, que culminou na representação para fins de inaptidão da inscrição no CNPJ e em diversas autuações.

Não obstante, o indigitado Relatório não se fez elemento de prova nos autos, sequer há menção de traslado dos documentos pertinentes às provas colhidas no tocante a esta autuação. Como se verá a seguir, apenas duas provas indiciárias (informação aposta no campo de "Informações Complementares" da DI e cópia da conta "Adiantamento de Clientes" do Livro Razão) foram apresentadas para sustentar a acusação de interposição/ocultação fraudulenta comprovada, dentre várias outras que, indubitavelmente, não se relaciona à presente autuação que trata apenas de operações de importação de mercadorias - não há acusação de superfaturamento ou subfaturamento de preços, nem operações de exportação.

No auto de infração (fls. 02/14) a fiscalização apontou as constatações fáticas que entendeu caracterizarem as irregularidades comprobatórias da fraude/simulação, a saber:

- aumento expressivo do volume de importações da PROAD, constatada pelo sistema LINCE;

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

- 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 1º 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;

- Os "Clientes Nacionais" da Proad forneceram recursos monetários antecipadamente conforme registro na conta "Adiantamento de Clientes";

- Com tais recursos, a Proad registrou as declarações de importação como se fossem operações "por conta própria" e efetuou os pagamentos necessários para nacionalização das mercadorias, emitiu as notas fiscais e deu saída para os reais adquirentes, ou a quem estes determinaram;

- A declaração de importações como operação por conta própria revelou que as transações comerciais são simuladas, pois ocorreu com a participação de empresas nacionais que permaneceram ocultas;

- Os responsáveis pelas operações de importação foram os "Clientes Nacionais" ocultados pela simulação de declaração de importação por conta própria da PROAD;

- As mercadorias relacionadas na planilha de fl. 19 após nacionalização foram integralmente vendidas à COMPUPRINTER;

- Análise da documentação apresentada revela a vinculação dos valores recebidos da COMPUPRINTER no ano de 2004 (fls. 16/18);

Com base na exclusividade de vendas das mercadorias e as transferências antecipadas de recursos à PROAD, apurados nos extratos bancários [ausentes nos autos] e lançamentos contábeis, em data e valores coincidentes com as despesas incorridas nas operações de importação, concluiu a fiscalização que a COMPUPRINTER é na verdade o real adquirente das mercadorias e responsável pelas operações de importação, permanecendo oculto perante a fiscalização, acobertado pela simulação praticada pela PROAD.

A fiscalização imputou as seguintes condutas à atuada:

- 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.

Da (ausência de) comprovação da fraude e simulação pela fiscalização

Os únicos documentos trazidos aos autos para fundamentar as acusações foram (i) planilhas elaboradas pela própria fiscalização indicando, sinteticamente, (a) os números das DIs, das notas fiscais de entrada e saída e dos contratos de câmbio, com respectivas datas, (b) a descrição das mercadorias importadas e seus valores; e (ii) cópias das contas "adiantamento de Clientes" no Livro Razão,.

Infere-se dos autos que não há comprovação de fraude e simulação, porém, alguns indícios diante dos quais a fiscalização não se aprofundou na investigação, ou ao menos na demonstração, que comprovaria que os valores repassados pela COMPUPRINTER representavam não meros adiantamentos (parciais ou integrais) à concretização da transação comercial entre ambos, mas sim o pagamento (parciais ou integrais) para a efetivação da aquisição da mercadoria no exterior. Ou seja, para a caracterização da interposição de terceiro, deveria restar configurado que os recursos para a importação foram providenciados pela real adquirente e não pela importadora, mediante o ajuste doloso.

De se assentar que não há nos autos demonstração da correlação entre datas e valores das aquisições de mercadorias no exterior e seu pagamento (liquidação do câmbio) e os valores adiantados pela suposta real adquirente. Ausente tal demonstração, não se permite alegar que a PROAD somente registrou as DI's mediante prévio pagamentos das aquisições das mercadorias ao exportador pela COMPUPRINTER, ocultando a situação ajustada com fraude e/ou simulação.

Outrossim, não há nos autos sequer cópia dos extratos das DI's, faturas comerciais, contratos de câmbio, extratos bancários, notas fiscais, contratos comerciais que poderiam, a partir do indício apontado (adiantamento de recursos), construir conjunto probatório direto ou indireto que robusteceria a alegação fiscal de forma a torná-la inarredável.

Após a diligência alguns documentos foram colacionados aos autos, porém verifica-se que esses constam do processo; ausentes ainda os contratos de câmbio e as notas fiscais de saída essenciais à análise pois pendem sobre esses documentos a acusação fiscal de que comprovam transferências de recursos anteriormente ao pagamento da importação e de tributos.

Asseverou a fiscalização, no requisito de prova da simulação que esta se encontra assentada nas constatações de que os adiantamentos de recursos financeiros da COMPUPRINTER à PROAD são na verdade direcionados ao pagamento das importações, sem, contudo, especificar quais parcelas e datas destinaram-se à liquidação do câmbio e ao pagamento dos custos relacionados ao despacho aduaneiro (tributos, despesas com armazenagem, descarga, transporte e despachante aduaneiro).

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 fazendo-se referência à conta "*Clientes Nacionais*" do Razão, sem individualizá-los.

Impende ressaltar que as constatações e indícios colhidos pela fiscalização são insuficientes para enquadrar a operação na modalidade "interposição ou ocultação fraudulenta/simulada comprovada", pois que as alegações fiscais não se sustentam, conforme as considerações a seguir:

- Os fatos elencados são indícios - por vezes considerados fortes suficientes que exigiriam aprofundar na averiguação de outros elementos que comprovariam a ocultação do real adquirente mediante artifício fraudulento ou simulado.

- A venda de toda mercadoria importada a um único cliente não atesta venda casada premeditada desde a celebração da negociação internacional. Faltaram outros elementos que poderiam apontar a ocultação mediante fraude/simulação, tais como: comprovação de que o real adquirente - cliente do importador - conduziu a negociação, pagou ou assumiu o encargo pelo pagamento da mercadoria, tem exclusividade na comercialização da mercadoria importada ou sua especificidade é tal que dificulte ou impossibilite a venda para outro cliente do importador, ou ainda, evidentemente a mercadoria não é de "prateleira" - caso de determinados dispositivos/máquinas que requeiram fornecimento de soluções técnicas complexas que meros importadores atacadistas não atendem.

- Coincidência ou proximidade de datas entre o desembaraço e o transporte da mercadoria importada diretamente para estabelecimento do cliente-adquirente não constitui venda casada premeditada, eis que é prática usual e revela a eficiência logística e comercial do importador; ademais, não há empecilho legal para a venda da mercadoria logo após a efetivada a negociação internacional.

- A exigência do importador de pagamentos antecipados pelos clientes adquirentes de mercadoria negociada no exterior não revela compra casada. O pagamento, integral ou parcial, constitui negócio válido e usual e tem por objeto garantir o compromisso assumido pelo cliente.

- Inexiste nos autos qualquer evidência do vínculo entre a COMPUPRINTER e o fornecedor ou exportador estrangeiro. Faltou o conjunto probatório mínimo capaz de apontar o pagamento da importação pela COMPUPRINTER.

Pelo exposto até aqui, não se está a infirmar a ocultação fraudulenta do real adquirente - a COMPUPRINTER - mediante artifícios fraudulentos ou simulados. Ao contrário, entendo sim a presença de indícios que exigiriam aprofundamento nas investigações para que restasse configurado e comprovado o ilícito doloso com fins à ocultação dos intervenientes.

O presente caso consubstancia-se na ausência de elementos comprobatórios, em seu conjunto, da prática dolosa, mediante fraude e/ou simulação, da ocultação da COMPUPRINTER pela PROAD segundo os quais a fiscalização não logrou êxito em fazer prova da infração capitulada no inciso V, do art. 23 do DL 1.455/76, tanto pela ausência de documentos como na enunciação dos fatos indiciários cuja correlação lógica não amparam as conclusões expostas.

*In casu*, não evidenciada incompatibilidade entre o negócio declarado e o relato dos fatos na linguagem das provas, necessária à formação da certeza jurídica a este julgador.

Ao meu ver, não se provou a autoria nem a materialidade da infração e, "uma vez não provada a autoria, há ilegitimidade passiva; não provada a materialidade, inexistente infração a ser punida".<sup>4</sup>

Neste sentido é a decisão deste CARF sob a relatoria do Cons. Rosaldo Trevisan, acompanhado por unanimidade pela Turma, que se aplica o excerto da ementa ao presente processo, reproduzida:

*INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. ÔNUS PROBATÓRIO.*

*Nas autuações referentes ocultação comprovada (que não se alicerçam na presunção estabelecida no § 2º do art. 23 Decreto-Lei nº 1.455/1976), o ônus probatório da ocorrência de fraude ou simulação (inclusive a interposição fraudulenta) é do fisco, que deve carrear aos autos elementos que atestem a ocorrência da conduta tal qual tipificada em lei.*

*(Acórdão, 3403-002.842, 4ª Câmara, 3ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, julgado em 25/03/2014)*

Trevisan assenta em seu voto que "Não pode o fisco, diante de casos que classifica como 'interposição fraudulenta', olvidar-se de produzir elementos probatórios conclusivos. Devem os elementos de prova não somente insinuar que tenha havido nas operações um prévio acordo doloso, mas comprovar as condutas imputadas, o que não se vê no presente processo."

Por fim, trago à lume que recentemente esta Turma deparou-se com julgamento de situação semelhante envolvendo a mesma importadora PROAD, caracterizada por autuação fiscal com a aplicação de multa substitutiva do perdimento decorrente do mesmo procedimento fiscal (IN SRF 228/06) e Relatório de Fiscalização. Trata-se do processo nº 12466.002810/2006-14, acórdão nº 3201-002.620, sessão de 29/03/2017, de lavra da conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, julgado com unanimidade de votos e prolatada a ementa:

*Assunto: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II*

*Data do fato gerador: 14/08/2012*

*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,*

<sup>4</sup> BARBIERI, Luís Eduardo G.. **Ensaio de Direito Aduaneiro**. Org. Cláudio Augusto Gonçalves Pereira e Raquel Segalla Reis. Artigo: A prova da interposição fraudulenta de pessoas no processo tributário. São Paulo: Intelecto Soluções, 2015, p. 380-381.

Processo nº 12466.002814/2006-94  
Acórdão n.º **3201-003.646**

**S3-C2T1**  
Fl. 117

---

*disponibilidade e transferência dos recursos empregados. As demonstrações feitas pela fiscalização através de planilhas devem ser amparadas por documentação.*

*Recurso Voluntário Provido*

Assim, afastada a autuação em relação à principal matéria de acusação no auto de infração, resta despiciendo o enfrentamento dos demais tópicos das peças de defesa das recorrentes.

### **Conclusão**

Diante de todo o exposto, e do que consta dos autos, voto para DAR PROCEDÊNCIA ao recurso voluntário interposto por PROAD IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA e pela COMPUPRINTER INFORMÁTICA LTDA.

Paulo Roberto Duarte Moreira