



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 12466.002819/2006-17
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-008.238 – 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: 2004, 2005

MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA, NA IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DOS REAIS INTERVENIENTES NA OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO MEDIANTE SIMULAÇÃO. ART.23, DO DECRETO-LEI 1455/76. PRESUNÇÃO LEGAL. ART. 27 DA LEI Nº 10.637/2002. 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.

Nos termos do art. 23, da Lei nº 10.637/2002, a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste. A presunção somente resta autorizada mediante a comprovação de que o recursos utilizados na operação não pertenciam ao importador que formalizou a declaração de importação.

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, por voto de qualidade, em dar provimento aos Recursos Voluntários; vencidos os conselheiros Hélcio Lafeté Reis, Mara Cristina Sifuentes, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles e Márcio Robson Costa (relator), que lhes negaram provimento. Designado para redação do voto vencedor, quanto ao mérito, o conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira. O conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles votou pelas conclusões. Manifestaram intenção de declarar voto os conselheiros Arnaldo Diefenthaeler Dornelles e Laércio Cruz Uliana Junior.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa – Relator

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Hélcio Lafeté Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Mara Cristina Sifuentes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Relatório

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

Vejamos:

Segundo o que consta na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração de fls. 01/13, a atuada 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 Diplomata do Brasil Comércio de Artigos para Presentes Ltda., empresa atuada como solidária, foi a adquirente de mercadorias importadas pela importadora atuada nos anos de 2004 e 2005, conforme planilha feita pela fiscalização às fls. 72/77.

A fiscalização informa que a PROAD registrou as DI's de importação (com exceção de 2) de mercadorias procedentes do exportador M. J. T. Trading — China e importadas através do Porto de Vitória-, vendendo-as: integralmente à Diplomata. Constatou também que nas DI's, no campo "Dados Complementares" havia referência ao importador: "N/REF:MAT...", demonstrando que para a PROAD, desde o registro, essas importações tinham características semelhantes (fls. 28/71).

A fiscalização identificou nos livros diários de 2004 e 2005, a empresa Diplomata do Brasil Comércio de Artigos para Presentes Ltda. na conta "Adiantamento de Clientes" (fls. 04/09), vinculando os valores recebidos nesta conta com as operações de importação.

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

Intimadas, as interessadas apresentaram impugnações com as seguintes alegações:

Impugnação da PROAD (fls. 80/113):

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 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 à 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 ocorrência 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 aprova concreta de sua ocorrência. A presunção do art. 27 da Lei n.º 10.637/2002 é inaplicável e como não foi comprovada a fraude ou simulação, é indevida a aplicação da pena em comento:

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

8- Requer ao final que seja julgado insubsistente o auto de infração, tendo em vista que as irregularidades apontadas não caracterizam interposição fraudulenta de terceiros ou qualquer outra que implique na aplicação de pena de perdimento de mercadoria. Requer também a produção de provas, em especial, a documental, pericial e testemunhal, para análise de todas as questões envolvidas no caso vertente.

Impugnação da Diplommat do Brasil Comércio de Artigos para Presentes Ltda (fls. 116/131):

1- Alega que ao ilícito administrativo devem ser aplicadas as mesmas regras e princípios que regem o ilícito penal e por isso é incorreto o enquadramento da impugnante como responsável solidária com base no art. 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/76, com fulcro no art. 124 do CTN. À penalidade não pode ser transferida a terceiros ainda mais quando não contribuiu culposa ou dolosamente com a suposta infração. O artigo do CTN imputa solidariedade quando a lei designar ou quando haja interesse comum no fato gerador que constitua obrigação principal. Na primeira hipótese, não há remissão normativa citada no auto de infração, portanto inexistente hipótese legal para a solidariedade. No segundo caso é necessário que seja violada uma norma tributária em sentido estrito, com a intenção de sonegar tributos. No caso vertente trata-se de sanção por infração administrativa, sendo inaplicável o art. 124 do CTN.

2- Os elementos apurados no auto de infração não são suficientes para caracterizar a existência de fraude/simulação nas operações de comércio exterior, objeto da autuação. Observe que a exclusividade na venda da mercadoria à Diplommat, 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 Diplommat encomendava mercadorias da PROAD.

3- A encomenda sempre foi permitida e não descaracteriza a operação por contra própria realizada: A Lei n.º 11.281/2006 definiu expressamente que encomenda antecipada de produtos não pode ser considerada importação por conta ordem de terceiros.

Como esta lei é tipicamente interpretativa, aplica-se a fatos pretéritos, nos termos do art. 106 do CTN.

4- A fiscalização não identificou elementos para caracterizar a importação por conta e ordem conforme dispõe no ADI SRF n.º 7/2002. A PROAD não prestou serviço para a Diplommat, ela agiu como comissária da empresa para aquisição de mercadorias. Esta é a atuação das trades companies no Brasil.

5- A fiscalização quando aponta a antecipação de recursos da Diplommat para a PROAD, não verificou que o livro razão desta última acusa o tempo todo que a Diplommat é devedora da PROAD (fls. 146/153). Se há existência de saldo devedor, como se pode falar em adiantamento? Este registro fulmina o auto de infração pois o mesmo é fundamentado na constatação de adiantamento de recursos (art. 27 da Lei n.º 10.637/2002).

Não há como manter esta presunção. Estes valores serviam para promover um acerto de contas entre as empresas. Assim estes valores podem ser considerados como próprios da PROAD.

Ainda que fossem considerados como adiantamento, ainda seriam uma forma lícita de negociação e não poderia ser utilizado para descaracterizar as operações por conta própria.

6- Não houve a caracterização da interposição fraudulenta posto que não houve a comprovação da inexistência de origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de importação.

7- A fiscalização alega que houve prejuízo financeiro ao erário pois haveria diferença de tributação caso a operação fosse realizada por conta e ordem. No entanto este prejuízo seria ínfimo podendo o fisco ressarcir-se com a lavratura de auto de infração cobrando tais diferenças.

6- Requer o afastamento da responsabilidade solidária ou, alternativamente, a anulação do auto visto que as irregularidades apontadas não caracterizam interposição fraudulenta de terceiros ou qualquer outra que implique na aplicação da pena de perdimento. Improcedência da autuação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Florianópolis (SC) julgou improcedente a manifestação de inconformidade nos termos do Acórdão nº 07-19.001 com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-Calendário: 2004, 2005

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

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

SOLIDARIEDADE. PENALIDADE. REAL ADQUIRENTE NA IMPORTAÇÃO.

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

Impugnação Improcedente, Crédito Tributário Mantido

A decisão de primeira instância foi objeto de recurso pelas duas partes, contribuinte principal e solidário, fls. 340/393 e fls. 428/506, respectivamente.

No Recurso da Diplomat do Brasil Comércio de Artigos para Presentes Ltda. o pedido de reforma do julgado esta baseado em nulidades apontadas e ilegalidades da autuação.

O Recurso da PROAD, busca a reforma do julgado reiterando os termos da peça de impugnação já detalhada no relatório acima citado.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

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

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, correspondente ao valor de R\$1.154.999,00 processada contra a empresa PROAD S/A e Diplomat do Brasil Comércio de Artigos para Presentes Ltda, como responsável solidária. Segundo relato da fiscalização, a razão da autuação esta nas operações de importações feitas em nome da PROAD como importações por conta própria, quando na verdade tratavam-se de importações por conta e ordem da Diplomat do Brasil Comércio de Artigos para Presentes Ltda., entendendo que houve simulação nas

operações para tentar descaracterizá-las de importação por ordem de terceiros, foi lançada a multa em comento, por configurar dano ao erário.

PRELIMINARES -

Inicialmente vamos tratar as preliminares e alegações de eventuais nulidades por parte dos contribuintes.

Ambos os contribuintes alegam cerceamento de defesa e nulidade do auto de infração. Sobre esse ponto destaco que não vislumbro nos autos a ocorrência de nulidade por cerceamento do direito de defesa visto que as partes envolvidas foram intimadas acerca do procedimento de fiscalização e da lavratura do auto de infração, quando lhes foram oportunizados o prazo previsto em lei para apresentarem a impugnação e juntar as provas em suas defesas.

Igualmente, após o julgamento de primeira instância as partes foram intimadas a apresentar o Recurso Voluntário e ambas exerceram os seus direitos de defesa, de modo que neste momento julgamos os seus apelos.

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:

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

No que se refere a eventuais nulidades, há de se ressaltar o que determina o Decreto n.º 70.235 de 1972 que trata do procedimento do processo administrativo fiscal:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Verifico nos autos que o auto de infração foi lavrado por autoridade competente, bem como já dito acima, a defesa foi exercida plenamente, de modo que não há o que se falar em nulidades.

Acerca das alegações sobre a nulidade do auto de infração por entender irregularidades no conteúdo (alcance do objeto) e validade (prorrogações) do MPF n.º 07.2.76.002005002746.

Entendo não haver razão no seu pleito, visto que o Mandado de Procedimento Fiscal MPF, n.º 07.2.76.002005002746 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 228/02 bem como a presente autuação.

Outrossim, é de entendimento deste conselho em outras oportunidades que eventuais irregularidades formais ou materiais no MPF (Mandado de Procedimento Fiscal) não são passíveis de nulidade desta conduta ou do auto de infração, até porque não há prejuízo à parte, bem como é instrumento de controle interno, de cumprimento dos atos e trâmites fiscais.

Nesta turma, o mesmo entendimento já foi publicado, como se vê no acórdão n.º 3201-003.146, sessão de 25/09/2017, de relatoria do conselheiro Windereley Morais 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.

Diante o exposto, entendo que assisti razão as considerações postas na decisão *a quo* e, portanto, não há qualquer nulidade no que tange a esta questão.

Trago trecho do Acórdão proferido pela DRJ n. 07-19.001

As alegações da impugnante não encontram guarida na presente autuação. O procedimento especial de fiscalização de que trata a IN SRF n.º 228/2002 é um procedimento de fiscalização aduaneira 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. O seu resultado é que pode implicar na instauração de processo com vistas a aplicação da pena de perdimento, como é o caso do presente processo. No entanto, ao formalizar o auto de infração de que trata o art. 23. do Decreto-lei n.º 1.455/75, a fiscalização deverá comprovar as alegações que serão apreciadas por este órgão julgador, não se submetendo ao exame desta Delegacia de Julgamento os procedimentos fiscalizatórios adotados pela unidade aduaneira.

Nesse sentido, ao contrário do que a contribuinte solidária entendeu, não se trata de incompetência da DRJ para apreciar os procedimentos fiscalizatórios, o que ficou claro na decisão é que o resultado do procedimento que resulta em um processo, no caso o auto de infração e este processo é que passa pelo crivo da comprovação de suas alegações, logo, resalto que o processo iniciado pelo Auto de Infração não contém nulidades.

Quanto as alegações, acerca de eventual cerceamento de defesa pelo indeferimento do pedido de prova pericial, destaco a determinação legal prevista no Decreto n.º 70.235 de 1972, que assim esclarece:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

Nessa esteira o legislador foi claro em deixar a cargo do entendimento da autoridade julgadora sobre a determinação de elaboração de prova pericial quando entender necessário, sendo, portanto, uma faculdade. Não havendo necessidade, mesmo que tenha a parte requerido, pode o julgador indeferi-la.

Outrossim, cabe destacar que as impugnações apresentadas pelos autuados fizeram o requerimento de produção de prova pericial de forma genérica, contrariando, assim o disposto no artigo 16, IV e §1º do Decreto n.º 70.235 de 1972¹.

Pela análise das peças impugnativas, verifica-se que os requisitos legais não foram preenchidos e por essas razões deixo de acolher as argumentações de nulidade do auto de infração e do julgado de primeira instância.

Nesse sentido, rejeito as preliminares suscitadas pelos recorrentes.

MÉRITO

O mérito do processo esta baseado na autuação das empresas recorrente pela prática de simulação nas operações de importações feitas em nome da PROAD como “importações por conta própria”, quando na verdade tratavam-se de importações por conta e ordem da Diplomata do Brasil Comércio de Artigos para Presentes Ltda., assim alega a fiscalização discorrendo que houve tentativa de descaracterizar a “importação por ordem de terceiros”, configurando dano ao erário, que corroborado pela decisão a quo, pode ser concebido pela simples leitura do art. 23 do Decreto-Lei n. 37/66.

À luz do caso concreto, pode-se identificar duas questões meritórias de fundo: i) a ocorrência ou não da interposição fraudulenta na importação, prevista no art. 23, V do Decreto-lei n. 1.455/76; ii) responsabilidade solidária de adquirente de mercadoria importada pela pena de perdimento convertida em multa.

Inicialmente destaco acerca da diferenciação necessária nas operações de importação vigentes a época da autuação:

¹ Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

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.

(...)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

Importação direta, conhecida como por “conta própria”, é a mais simples e comum, envolvendo apenas um comprador nacional (importador) e um vendedor estrangeiro (exportador), que realizam a venda, habilitando-se nos sistemas requeridos e demonstrando capacidade econômica comprovada e compatível com o volume de importação. Já a importação por conta e ordem é aquela que ocorre por meio de um terceiro (importador), que presta serviço ao adquirente interno e efetua o despacho aduaneiro em seu nome, apresentando o contrato de prestação de serviço à autoridade aduaneira (MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro; MIGLIOLI, Maristela Ferreira. Interposição Fraudulenta de Terceiros nas Operações de Comércio Exterior. IN Questões Controvertidas do Direito Aduaneiro. São Paulo: IOB, 2014. P383384).

Na importação por conta e ordem, o importador é mero detentor da mercadoria, devendo repassá-la ao adquirente, em razão do mandato que lhe foi conferido. Inclusive, nesses casos, a entrega da mercadoria não configura uma operação de venda, mas mera operação de remessa. Seu regramento é veiculado através da Instrução Normativa SRF. Nº 247/2002, nos seguintes termos:

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

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

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

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

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

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

(Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1861, de 27 de dezembro de 2018)

Portanto há uma série de requisitos específicos que devem ser cumpridos para uma regular importação por conta e ordem de terceiro, sob pena de, nos termos do §2º do art. 86, a remessa ser tratada como compra e venda, aplicando-se aí os consectários legais cabíveis, sobretudo tributários.

Feitas tais considerações, destaco as conclusões do Auto de Infração:

V - conclusão

Considerando o disposto na legislação e os elementos apurados em razão da ação fiscal:

-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.

O procedimento especial de fiscalização foi concluído com a constatação da prática de irregularidades no comércio exterior pela Proad, inclusive a interposição fraudulenta, motivo pelo qual foram lavrados Representação fiscal para fins de inaptidão da inscrição no CNPJ da empresa, processo n.º 12466.000528/2006-94 e vários Autos de Infração para aplicação de pena de perdimento de mercadorias nos termos do art. 23 da Lei n.º 1.455/76, redação dada pelo art. 59 da Lei n.º 10.637/2002.

VI - APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO DAS MERCADORIAS MERCADORIAS DESEMBARAÇADAS E CONSUMIDAS CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO DAS MERCADORIAS EM MULTA

Foram relacionadas em anexo as importações desembaraçadas nos anos de 2004 e 2005, e em que a Proad figurou como importadora por sua própria conta e risco, fls. 72 a 77.

Porém, considerando as divergências verificadas na análise da documentação arrecadada pela ação fiscal, foi apurado que as importações, embora registradas pela Proad como "operações por conta própria", foram na verdade cursadas sob a responsabilidade de terceiros. Assim, relaciona-se às fls. 01 os RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS pela obrigação tributária (reais adquirentes das mercadorias), conforme expresso pelo art. 124 do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172/66).

Para estas DI's, no valor aduaneiro de R\$ **1.154.999,00**, PROponho a aplicação da pena de perdimento das mercadorias, nos termos do art. 23 do Decreto-Lei 41, n.º 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei n.º 10.637/2002.

Mas, considerando a impossibilidade de apreensão das mercadorias, desembaraçadas nas datas citadas abaixo e consumidas, PROponho a conversão da penalidade de perdimento das mercadorias em multa correspondente a seu valor aduaneiro, nos termos do art. 23 do Decreto-Lei com redação do art. 59 da Lei n.º 10.637/2002, e dos arts. 73 e 81 da Lei n.º 10.833/2003.

A conduta descrita nos autos se assemelha a simulação nos termos do que esta disposto no art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455/76, vejamos:

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 n.º 10.637, de 30.12.2002)

VI -(Vide Medida Provisória n.º 320, 2006)

§ 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 n.º 10.637, de 30.12.2002)

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (Incluído pela Lei n.º 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 nº70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

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

Assim verificamos que a legislação trata como "dano ao erário" a hipótese de mera ocultação por simulação, que esta de acordo com a autuação dos contribuintes que trata de ocultação do real comprador, mediante simulação.

A simulação é definida pelo Código Civil Brasileiro assim:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 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.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

A situação descrita nos autos, sobre a informação são verdadeira que constou nas declarações de importação é de que estas estavam sendo realizadas por conta própria, e não por conta e ordem de terceiros.

No que se refere as afirmações, da recorrente PROAD, de possuir recursos próprios para realizar as importações, não se passaram de alegações, visto que não foi juntado por parte da recorrente provas de que seria possível adquirir os produtos sem os referidos adiantamentos de modo a ratificar a alegada importação por conta própria, contra argumentando o que fora bem detalhado nas descrições dos fatos do auto de infração (fls.04 em diante).

A própria recorrente reconhece a importância de se ter comprovada a capacidade financeira, a disponibilidade de recursos, o que entendo como capacidade de capital de giro, para a efetiva transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior.

Basicamente todo o amparo legal resulta em dizer que a empresa precisa comprovar a capacidade financeira, origem, disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior. E é somente quando não esta capacidade não for comprovada é que pode ser evidenciada a interposição fraudulenta de terceiros.

Para ser justo, buscou a recorrente justificar nas suas peças, por exemplo, a sua capacidade financeira, especificamente para o ano calendário de 2004, vejamos:

Sobre a capacidade financeira da PROAD, foi informado e provado ao Fisco, através da apresentação de seus livros contábeis que: "O patrimônio líquido da PROAD S.A. em dezembro de 2.004, informação que faz parte dos elementos que expressam a capacidade financeira de urna empresa, alcançava o valor de R\$ 2.065.749,43, conforme

as Demonstrações de Resultados e Balanço Geral encerrada em 31/12/04. Evidencia a capacidade financeira da PROAD S.A. sua participação em concorrências que envolvem milhões de reais, das quais participou contando

Contudo ainda que o Patrimônio Líquido seja uma métrica importante, já que permite aferir a evolução financeira de uma entidade, não me parece que seria a métrica relevante para o que busca validar como disponibilidade de recurso, e assim suportar suas operações no comércio exterior. E ainda que seja vista como balizadora, estamos falando de um resultado de R\$ 2.065.749,43, contra as importações (consumo e nacionalização) registradas pela empresa Proad no ano de 2004, por conta própria e por conta e ordem de terceiros, totalizando o valor de US\$ 6,521,044.00 ou R\$ 19.276.421,00. Valor que como apontado na descrição dos fatos se aproxima do verificado no livro fiscal apresentado pela Proad, em seus lançamentos à conta "Adiantamento Clientes".

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.

Por outro lado, a fiscalização logrou êxito em demonstrar por meio de documentos que os adiantamentos ocorriam na mesma medida das importações vide fls. 28 a 154.

Julgo ser importante destacar que 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 simulação.

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.”²

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).

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, acórdão publicado em agosto/2019, de relatoria da Ilustre Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

Ano-calendário: 2004

² 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.

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 as recorrentes 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.

Logo, entendo que resta caracterizada a simulação nas operações de importação realizadas, uma vez que não restam dúvidas de que estas não ocorreram por conta própria da PROAD, mas, sim, por conta e ordem da **Diplomat do Brasil Comércio de Artigos para Presentes Ltda.**, real adquirente das mercadorias.

Recurso da contribuinte solidária - Diplomat do Brasil Comércio de Artigos para Presentes Ltda.

A responsável solidária, empresa **Diplomat do Brasil Comércio de Artigos para Presentes Ltda.** alega em seu recurso preliminares de eventuais nulidades que já foram tratadas no tópico específico acima.

No mérito ela destaca a inexistência de responsabilidade solidária, e a impossibilidade de utilização do Decreto-Lei 37/1966 na decisão *a quo*, visto que essa capitulação não constou no auto de infração.

Inicialmente, destaco que a negativa de provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte principal, no caso a empresa PROAD, se dá porque a simulação apontada pela fiscalização esta evidente em razão das provas trazidas aos autos.

Assim, cabe a análise das razões que a fiscalização considerou para incluir a recorrente solidária no polo passivo. Vejamos o que constou na Descrição dos Fatos do Auto de infração:

Porém, considerando as divergências verificadas na análise da documentação arrecadada pela ação fiscal, foi apurado que as importações, embora registradas pela - Proad como "operações por conta própria", foram na verdade cursadas sob a responsabilidade de terceiros. Assim, relaciona-se às fls. 01 os RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS pela obrigação tributária (reais adquirentes das mercadorias), conforme expresso pelo art. 124 do Código Tributário Nacional (Lei n.2 5.172/66).

Sobre a solidariedade apontada pela fiscalização, constou no auto que as razões se dão pelo que determina o artigo 124 do CTN, vejamos:

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.

Desta feita, resta tratar do interesse comum na situação que nos autos é a simulação da importação por parte de quem é o real adquirente.

Sobre a empresa denominada responsável solidária, o auto de infração relatou que (fls. 22):

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. 15 a 18, que relaciona as importações de **mercadorias procedentes do exportador M. J. T. TRADING - China, e que foram exclusivamente "vendidas" à empresa DIPLOMAT DO BRASIL COMÉRCIO DE ARTIGOS PARA PRESENTES LTDA. CNPJ n2 02.398.308/0001-62**, conforme análise dos lançamentos contábeis da Proad.

Ressalva: as mercadorias nacionalizadas através da DI n2 04/1261901-0, foram "vendidas" a uma empresa que em novembro/2005 foi declarada **inapta**, devido à prática de irregularidades no comércio exterior.

Em consulta aos bancos de dados da SRF, verifica-se que nos anos de 2004 e 2005 (até a inclusão da Proad em procedimento especial de fiscalização), as mercadorias procedentes de M. J. T. Trading - China foram submetidas a despacho através de várias Unidades da SRF e por vários importadores. **Através do Porto de Vitória, exceto por 02(duas) operações registradas por (01) um mesmo importador, todas as importações foram registradas por Proad**, fls. 19 a 21.

Na análise da documentação apresentada por Proad, verifica-se a **vinculação dos valores recebidos na sub-conta "Adiantamento de Clientes - Diplomat" nos anos de 2004 e 2005, fls. 22 a 27, com as operações de importação das mercadorias, que após nacionalizadas foram integralmente "vendidas" à Diplomat.**

Observe-se que todos os campos "Dados Complementares" dessas DI's, foram preenchidos com a referência do importador "N/ REF: MAT...", demonstrando que para a Proad, desde o registro, essas importações têm características semelhantes, fls. 28 a 71.

Pelo exposto, verifica-se que além da **exclusividade nas "vendas" das mercadorias, ocorreram transferências antecipadas de recursos à Proad, como apurado nos extratos bancários e lançamentos contábeis de Proad, em datas e valores**

coincidentes com as despesas incorridas nas operações de importação: taxas e impostos incidentes sobre a importação, despesas bancárias, liquidação de câmbio e outras.

Este "Cliente Nacional" é na verdade o real adquirente das mercadorias e responsável pelas operações de importação, mas permaneceu oculto perante a fiscalização, acobertado pela simulação praticada pela Proad.

A análise dos documentos apresentados pelo Contribuinte prosseguiu com a apuração que essas mesmas características podiam ser verificadas nas operações com outros de seus "Clientes Nacionais", conforme relacionado no Relatório de Fiscalização, parte integrante da Representação Fiscal (processo nº 12466.000528/2006-94).

A operação acima narrada pelos auditores, especialmente sobre a exclusividade das importações, não foi contestada de forma específica pela recorrente e as provas mencionadas encontram-se nos autos. Há, portanto uma relação de exclusividade entre as importações feitas pela PROAD de produtos adquiridos da empresa M. J. T. Trading - China e que foram exclusivamente "vendidas" à empresa DIPLOMAT DO BRASIL COMÉRCIO DE ARTIGOS PARA PRESENTES LTDA. CNPJ nº 202.398.308/0001-62, conforme análise dos lançamentos contábeis da Proad.

Considerando as provas presentes nos autos há evidências de que a preterida responsável solidária, empresa DIPLOMAT, se enquadra no conceito de interessada na operação objeto da autuação, prevista no art. 124 do CTN.

Dessa forma, reconheço a legitimidade passiva da Recorrente DIPLOMAT, evocando o artigo 124 do CTN, pela evidencia constante nos autos de que ela se beneficiou da simulação das operações de importação, na medida em que fez uma encomenda "por ordem de terceiros" que no caso era ela a real importadora sem que as corretas informações fossem prestadas nas DI's.

Diante de tais conclusões é imperioso concordar, por consequência, com a legalidade da penalidade imposta, mesmo que não tenha sido mencionado expressamente o Decreto-Lei 37/ de 1966, visto que a menção ao referido Decreto-lei não descaracteriza o reconhecimento da solidariedade, pelo contrário, apenas explica as razões pelas quais ao configurar a aplicação do artigo 124 do CTN cabe a responsabilidade do contribuinte nas multas aplicadas.

Assim esta previsto nos artigos 94 e 95 do Decreto Lei n.º 37/1966:

Art.94 - Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los.

§ 1º - O regulamento e demais atos administrativos não poderão estabelecer ou disciplinar obrigação, nem definir infração ou cominar penalidade que estejam autorizadas ou previstas em lei.

§ 2º - Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Art.95 - Respondem pela infração:

I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;

II - conjunta ou isoladamente, o proprietário e o consignatário do veículo, quanto à que decorrer do exercício de atividade própria do veículo, ou de ação ou omissão de seus tripulantes;

III - o comandante ou condutor de veículo nos casos do inciso anterior, quando o veículo proceder do exterior sem estar consignada a pessoa natural ou jurídica estabelecida no ponto de destino;

IV - a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria.

V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora.

Concluo que por estar previsto na legislação a possibilidade de responsabilização do contribuinte com interesse comum na operação, cabe a aplicação das penalidades também ao Recorrente **Diplomat do Brasil Comércio de Artigos para Presentes Ltda.**

Por todo o exposto, rejeito as preliminares e voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

É o meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, redator designado

Coube-me a redação do voto vencedor que deu provimento aos Recursos do contribuinte e do responsável solidário e cancelou o crédito tributário formalizado em auto de infração. E a razão para a autodesignação deveu-se ao fato de este conselheiro ter relatado três processos (n.ºs. 12466.002814/2006-94, 12466.002818/2006-72 e 12466.002820/2006-41) em que figurou no polo passivo a mesma importadora - **PROAD IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA** -; além de que este Colegiado julgou outros dois processos (12466.002825/2006-74 e 12466.002810/2006-14), com igual resultado, quanto à matéria de mérito aqui em litígio.

As semelhanças do presente processo com os recém mencionados devem-se aos fatos que originaram a atuação fiscal e, mormente, a condução da auditoria fiscal na análise das importações promovidas pela PROAD, utilizando-se das mesmas conclusões acerca da natureza da operação de comércio exterior efetivada e dos elementos de prova carreados aos autos.

A acusação fiscal, conforme desenvolvida no auto de infração, no tópico “IV – *SIMULAÇÃO NAS OPERAÇÕES “POR CONTA PRÓPRIA” / OCULTAÇÃO DOS REAIS ADQUIRENTES DAS MERCADORIAS IMPORTADAS*” (fls. 12 a 24) é de dano ao Erário causado pela importação de mercadoria com a prática de ocultação do real adquirente, mediante **simulação**. Discorre a autoridade autuante que o cliente forneceu recurso monetário antecipadamente para que a importadora efetuasse os pagamentos necessários à nacionalização das mercadorias, e dessa forma, nos termos do art. 27 da Lei nº 10.637/2002³, **presumiu** tratar-se de operação por conta e ordem do provedor dos recursos – a **DIPLOMAT DO BRASIL COMÉRCIO DE ARTIGOS PARA PRESENTES LTDA**)

No mérito a PROAD e a DIPLOMAT manifestam irrisignação em face da manutenção da aplicação da multa substitutiva do perdimento ancorada nos argumentos de defesa: (i) os elementos apresentados pela fiscalização não suportam as acusações de simulação e sequer são aptas a comprová-la; (ii) as aquisições de produtos no mercado internacional são resultado de consultas de clientes nacionais que indagam pela disponibilidade, prazo de entrega e de pagamento; (iii) as antecipações de numerários visam assegurar a realização do negócio e não se confunde com inexistência ou ausência de comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação de importação; (iv) o cliente não interfere nas tratativas comerciais com o fornecedor estrangeiro; (v) o Auditor Fiscal não demonstrou a inexistência de capacidade financeira da PROAD; (vi) improcedente a presunção de que toda o recebimento antecipado de clientes caracteriza interposição fraudulenta; e (vii) o recurso adiantado não é essencial à concretização á operação.

Consabido nestes autos, e em todos os demais processos sobre a mesma matéria que envolveu a PROAD, que a autuação fiscal aqui retratada 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 no presente processo, 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 mais relevantes (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, mediante simulação, e a presunção de utilização de recursos monetários do adquirente, 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).

³ Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

No auto de infração (fls. 4/26) a fiscalização apontou as constatações fáticas que entendeu caracterizarem as irregularidades comprobatórias da simulação e presunção, 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 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 empresa, 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 fls. 144/154, após nacionalização, foram integralmente vendidas à DIPLOMAT;

- Análise da documentação apresentada revela a vinculação dos valores recebidos da DIPLOMAT nos anos de 2004/2005 (fls. 44/54);

- Os campos dos "Dados Complementares" de 44 DI's (fls. 56/142), foram preenchidos com a referência do importador "N/ REF: MAT", demonstrando que para a PROAD, desde o **registro, essas importações** têm características semelhantes.

- 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 [**não há tal demonstração**], concluiu a fiscalização que a DIPLOMAT 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.

Em síntese, os documentos trazidos aos autos para fundamentar as acusações foram: (i) planilhas elaboradas pela própria fiscalização indicando os números das DIs e datas do desembaraço, descrição das mercadorias, números e datas de emissões das notas fiscais de entrada e saída, número, data e valores dos contratos de câmbio (fls. 32/36); (ii) importações brasileiras de M J T TRADING (fls. 38/42); (iii) cópias do Livro Razão, no período de 01/01/04 a 30/06/05 (fls. 44/54); e (iv) imagem do campo "Informações Complementares" das DIs (fls. 56/142).

Inferese dos autos que não há comprovação de simulação e da utilização dos recursos financeiros adiantados pela DIPLOMAT para apoiar a presunção do art. 27 da Lei 10637/02, apenas alguns indícios diante dos quais a fiscalização não se aprofundou na investigação, ou ao menos na demonstração, que comprovaria que os valores repassados pela DIPLOMAT representavam não meros adiantamentos à concretização da transação comercial entre ambos, mas sim o pagamento (parciais ou integrais) para a efetivação da aquisição da mercadoria no exterior, sem os quais o negócio não se realizaria por conta e risco da PROAD. Ou seja, para a caracterização da simulada interposição de terceiro e da indigitada presunção, deveria restar configurado que os recursos para a importação foram providenciados pela real adquirente e não pela importadora, mediante um ajuste doloso com fins a ludibriar o Fisco.

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 DIPLOMAT, ocultando a situação ajustada valendo-se de simulação na utilização de documentos elaborados com declaração, condição ou cláusula não verdadeira.

Outrossim, ausentes no material probatório coligido pelo Fisco 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.

Quanto à alegação fiscal que a inserção nos campos da DI a informação de que a expressão "N/ REF: MAT" demonstraria o destino predeterminado ou real adquirente das mercadorias desde o registro, não tem a força probatória desejada. A legislação não impede que a mercadoria depois de chegada no País venha a ser negociada mesmo antes de seu desembarço, sendo inclusive prática comum e estratégia comercial de redução de custos. Esse indício poderia sim, juntamente com outros elementos de prova (provável vinculação entre o adquirente e o exportador), evoluírem a ponto de comprovar a destinação das mercadorias importadas desde a aquisição junto ao fornecedor estrangeiro. Contudo, carecem os autos de prova neste sentido.

Asseverou a fiscalização que a prova da simulação e da presunção de importação realizada com recursos de terceiros encontra-se escorada nas constatações de que os adiantamentos de recursos financeiros da DIPLOMAT 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).

Constam dos autos as informações suficientes para que a autoridade fiscal demonstrasse cabalmente a antecipação de valores para o pagamento das mercadorias adquiridas junto ao fornecedor estrangeiro. Bastaria proceder da seguinte forma: Tomando todas as informações da planilha (fls. 30/36), juntamente com os dados das Notas fiscais de saída da PROAD, e ainda os lançamentos contábeis, poderia apontar que cada um dos valores "adiantados" vinculavam-se a determinada DI (ou a algumas delas) e seu correspondente contrato de câmbio; além disso, as datas dos fatos haveriam de revelar que o recurso providenciado pela DIPLOMAT foi seguramente utilizado para fazer frente ao pagamento da mercadoria importada e, conforme o caso, das demais despesas de importação.

Ausente tal providência, ou qualquer outra que evidenciasse a acusação que se pretendia comprovar, mostrar-se-ia precário ou inconsistente a demonstração dos fatos que se pretende imputar a simulação e a presunção.

Impende observar de uma análise atenta das informações contidas na referida planilha que inúmeros contratos de câmbio somente foram liquidados após o desembarço e revenda da mercadoria importada, em mais, vários meses após a negociação com a DIPLOMAT. Essa realidade derrui a acusação do adiantamento de valores para o pagamento das mercadorias.

O quadro abaixo, elaborado a partir dos dados coligidos pela fiscalização aponta para uma realidade distinta da acusação fiscal. De um universo de 44 DI's, nada menos que em 39 (trinta e nove) delas, a data de liquidação do câmbio, ou seja, do pagamento ao exportador pelas mercadorias importadas, ocorreram após a data do desembarço.

ITEM	Nº DI	DATADO DESEMBARAÇO	NF DE SAÍDA		CONTRATO CÂMBIO		DIAS
			NÚMERO	DATA	NUMERO	DATA	
140	05/0475670-7	18/05/2005	281	20/05/2005	05/011220	20/05/2005	2
141	05/0496120-4	16/05/2005	256	18/05/2005	05/010999	19/05/2005	3
142	05/0498108-5	17/05/2005	322	27/05/2005	05/010999	19/05/2005	2
143	05/0515759-9	19/05/2005	315	24/05/2005	05/011220	20/05/2005	1
148	05/0607050-0	16/06/2005	380	20/06/2005	05/013875	22/06/2005	6

ITEM	Nº DI	DATADO DESEMBARAÇO	NF DE SAÍDA		CONTRATO CÂMBIO		DIAS
			NÚMERO	DATA	NUMERO	DATA	
215	04/0182216-2	09/03/04	4843	11/03/2004	04/019501	14/09/2004	189
216	04/0289817-0	05/04/04	5063	07/04/2004	04/019501	14/09/2004	162
217	04/0293522-0	30/03/04	4993	31/03/2004	04/020500	23/09/2004	177
218	04/0290853-2	05/04/04	5068	08/04/2004	04/020500	23/09/2004	171
219	04/0342099-1	14/04/04	5118	22/04/2004	04/021708	06/10/2004	175
220	04/0314732-2	07/04/2004	5110	16/04/2004	04/021708	06/10/2004	182
221	04/0314154-5	07/04/04	5096	15/04/2004	04/022486	15/10/2004	191
222	04/0330735-4	12/05/04	5234	18/05/2004	04/022486	15/10/2004	156
223	04/0341097-0	14/04/04	5142	23/04/2004	04/022671	19/10/2004	188
224	04/0342068-1	14/04/04	5152	27/04/2004	04/022671	19/10/2004	188
225	04/0259785-5	23/03/2004	4934	24/03/2004	04/02597855	10/09/2004	171
226	04/0406840-0	06/05/04	5213	11/05/2004	04/023721	29/10/2004	176
227	04/0407121-4	05/05/04	5203	07/05/2004	04/023721	29/10/2004	177
228	04/0388869-1	10/05/04	5225	14/05/2004	04/023385	26/10/2004	169
232	04/0004906-0	07/01/04	4557	15/01/2004	04/001267	05/07/2004	180
233	04/0048542-1	28/01/04	4670	03/02/2004	04/014941	19/07/2004	173
234	04/0048540-5	20/01/04	4628	28/01/2004	04/015903	29/07/2004	191
235	04/0048565-0	28/01/04	4646	31/01/2004	04/01S439	23/07/2004	177
236	04/0048564-2	20/01/04	4610	26/01/2004	04/018547	31/08/2004	224
237	04/0072569-4	04/02/2004	4700	07/02/2004	04/015439	23/07/2004	170
238	04/0092078-0	30/01/04	4/33	11/02/2004	04/016728	11/08/2004	194
239	04/0092088-8	30/01/04	4745	14/02/2004	04/018547	31/08/2004	214
240	04/0092122-1	19/02/2004	4783	26/02/2004	04/016728	11/08/2004	174
241	04/0092109-4	30/01/04	4662	02/02/2004	04/019311	10/09/2004	224
242	04/0181917-0	02/03/04	4804	04/03/2004	047018547	31/08/2004	182
243	04/0187416-2	03/03/04	4822	05/03/2004	04/01874162	31/08/2004	181
403	04/0453829-5	27/05/2004	5286	01/06/2004	04/023385	26/10/2004	152
404	04/0453938-0	17/05/2004	5243	20/05/2004	04/025024	12/11/2004	179
405	04/0471023-3	20/05/2004	5258	24/05/2004	04,025024	12/11/2004	176
406	04/0503018-0	31/05/2004	5351	15/06/2004	04/026436	29/11/2004	182
407	04/0485919-9	25/05/2004	5319	04/06/2004	04/020436	30/11/2004	189
408	04/0571392-9	28/06/2004	5513	30/06/2004	04/026436	29/11/2004	154
484	04/0485794-3	25/05/2004	5335	08/06/2204	04/024764	11/11/2004	170
485	04/0476957-2	24/05/2004	5271	28/05.2004	04/024764	11/11/2004	171

Atenta-se que em 34 delas a liquidação ultrapassou 150 dias, ou seja, mais de cinco meses. Há casos que o pagamento realizou após 224 dias do desembaraço. Assim, é irrefutável que na maioria das transações, o pagamento do câmbio não se deu de forma adiantada como sustentado em toda a autuação.

Pende ainda contrário à acusação fiscal de que nos lançamentos dos valores da conta "Antecipação de Clientes" não há informação que vincula os registros a determinada importação ou DI ou mesmo a um dos contratos de câmbio. Nenhuma correlação pode ser construída com a simples somatória desses valores consignados na planilha.

Destarte, entendo que não restou demonstrado documentalmente que os adiantamentos de recursos ocorreram na mesma medida das importações.

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 "*Cientes Nacionais*" do Razão, sem individualizá-los.

Impende ressaltar que as constatações e indícios colhidos pela fiscalização são insuficientes para enquadrar a operação na modalidade simulada, 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 desembarço 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 DIPLOMAT e o fornecedor ou exportador estrangeiro. Faltou o conjunto probatório mínimo capaz de apontar o pagamento da importação pela ADQUIRENTE.

Pelo exposto, não se está a infirmar a ocultação fraudulenta do real adquirente - a DIPLOMAT - 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 simulação, da ocultação da DIPLOMAT pela PROAD segundo os quais a fiscalização não logrou êxito em fazer prova DE qualquer infração capitulada

no inciso 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. De outra banda, os elementos que constam nestes autos não caracterizam um conjunto fático probante a permitir a presunção legal estampada no art. 27 da Lei n.º 10.637/2002.

Por total carência de prova da simulação e da utilização de recursos de terceiros nas operações de importações promovidas pela PROAD, depreende-se pela impossibilidade da autuação fiscal se manter hígida.

Dispositivo

Ante ao exposto, voto para dar provimento aos Recursos Voluntários.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira

Declaração de Voto

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles.

Pouco tenho a divergir do excelente voto proferido pelo ilustre Relator, tanto que o acompanhei quase que em sua íntegra.

A divergência pontual que tenho, daí porque o acompanhamento pelas conclusões, diz respeito ao fato de que, na minha percepção, a fiscalização não demonstrou, de forma cabal, que a empresa DIPLOMAT foi a responsável pela aquisição das mercadorias no exterior (adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem), tendo se utilizado, como embasamento para a autuação, da presunção prevista no art. 27 da Lei n.º 10.637, de 2002:

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

E tendo sido demonstrado por meio de documentos, conforme ficou consignado no voto do relator, que os adiantamentos de recursos ocorreram na mesma medida das importações (e-fls. 28 a 154), cabia à recorrente fazer prova de que, ao contrário do que foi presumido, as operações sob fiscalização não se tratavam de importações registradas pela PROAD por conta e ordem da DIPLOMAT.

E bastaria a apresentação das negociações comerciais para que fossem afastadas quaisquer dúvidas sobre a matéria, o que não foi feito.

Dessa forma, não tendo sido feita prova em contrário, é de se reconhecer a força da presunção prevista no art. 27 da Lei n.º 10.637, de 2002, que, por consequência lógica, leva à presunção de ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação, que enseja a aplicação da pena de perdimento da mercadoria importada, nos termos do inciso V do art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455, de 1976.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles

Declaração de voto

Laércio Cruz Uliana Junior – Conselheiro

O presente caso trata-se de auto de infração por ocultação do real importação com pena de perdimento convertida em multa aduaneira de 100%.

Para que seja aplicada a pena de perdimento ela deve estar contida em lei nos termos do art. 5º., XLV, da Constituição Federal, diante disso, verifica-se que as hipóteses de pena de perdimento é taxativa e não exemplificativa, contudo, a doutrina e jurisprudência tem caminhado no sentido de que em algumas para a aplicabilidade tal penalidade deve ter o elemento subjetivo que é o dolo, contudo, não englobando todos os casos.

A previsão da pena de perdimento de mercadoria por ocultação encontra-se elencada no art. 23, V, do Decreto-lei no. 1.455/76, *in verbis*:

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

(...)

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

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

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

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

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

A fiscalização compreendeu que a importadora operava com ocultação do real importador, pois, existiria antecipação de valores pelos adquirentes, também, ressaltou que houve um aumento expressivo da importação entre um ano e outro.

Ainda que sirvam como elemento indiciário de irregularidades na operação de importação, os referidos motivos não fazem prova da ocultação apontada pela fiscalização, que poderiam indicar a participação da Recorrente na operação de importação como encomendante pré-determinada.

Diferentemente do perdimento do disposto no §2º, do art. 23, do Decreto-lei nº 1.455/75, aonde o perdimento é presumido diante da não comprovação da origem do recurso, aqui, na hipótese do inciso v, do mesmo artigo, é necessário a demonstração cabal e o dolo da atividade praticada. Nesse sentido:

Numero do processo:15224.720021/2011-59

Ementa: Assunto: Regimes Aduaneiros Período de apuração: 14/09/2007 a 21/12/2009 OCULTAÇÃO MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. ÔNUS PROBATÓRIO. A interposição fraudulenta pode ser presumida no caso de previsto no § 2o do artigo 23 do Decreto-Lei no 1.455/1976. **Nos demais casos, deve a fiscalização demonstrar não só ter havido interposição (importação de produto que se sabe se posteriormente enviado a terceiro, não mencionado expressamente na declaração de importação) com ocultação, mas que esta foi perpetrada mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta, na forma descrita no inciso V do mesmo artigo 23.**

Numero da decisão:3401-004.384 Decisão: Nome do relator:ROSALDO TREVISAN

Numero do processo:10074.720243/2016-23

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 02/06/2011 a 31/07/2012 INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. ÔNUS PROBATÓRIO. OCULTAÇÃO COMPROVADA. Nas autuações referentes a ocultação comprovada (que não estão baseadas na presunção estabelecida no §2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455-76), **o ônus probatório da ocorrência da fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta de terceiros, é do fisco.**

DANO AO ERÁRIO. PERDIMENTO. DISPOSIÇÃO LEGAL. Nos arts. 23 e 24 do Decreto-Lei nº 1.455-76 enumeram-se as infrações que por constituírem dano ao erário são punidas com a pena de perdimento das mercadorias. É inócua, assim, a discussão sobre a existência de dano ao erário nos dispositivos citados, visto que o dano decorre do próprio texto da Lei.

Numero da decisão:3401-006.745 Nome do relator:MARA CRISTINA SIFUENTES

Numero do processo:12466.002820/2006-41

Ementa: Assunto: Normas de Administração Tributária Ano-calendário: 2004, 2005 MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA, NA IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DOS REAIS INTERVENIENTES NA OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. ART.23, V, DO DECRETO-LEI 1455/76. 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 Numero da decisão:3201-003.648

Nome do relator:PAULO ROBERTO DUARTE MOREIRA

O ônus probante é do fisco, mas a prova que gera o suporte fático para fiscalização é decorrente de valores recebidos como adiantamento de valores.

O recebimento de valores por si só não é capaz de caracterizar qualquer presunção de ocultação do real adquirente por inexistência de capacidade financeira, vale ressaltar que a legislação aduaneira tem de conviver em parcimônia com práticas e a legislação do mercado. Por isso entendendo ser comum nos dias atuais ao se realizar qualquer negócio deva conter um sinal ou arras, nos termos do art. 417 a 420 do Código Civil, ainda, tal prática comercial pode ser socorrida do art. 4º da Lei de Introdução das Normas do Direito Brasileiro, na qual o costume é uma das fontes. De maneira acertada o Conselheiro Leonardo Toledo enfrentou o tema sobre tal possibilidade.

Com isso, que se busca com o art. 23 do Decreto-lei no. 1.455/76, V, é que seja considerado ocultante aquela pessoa que não tem condições financeiras; ou que se utiliza de terceiros para obter qualquer outro benefício (ex. tributário); ou fraude; etc.

Em voto proferido pelo Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, no PAF 13971.720969/2015-50, acórdão 3201-005.520, assim restou consignado sobre o mesmo tema:

Assim, concluo que em face do art. 33, da Lei 11.488/07 ocorreu a derrogação do art. 23, V, do Decreto-lei 1.455/76, se aplicando tão somente a multa de 10% ao cedente.

O fato de existir um adquirente pré-determinado da mercadoria importada, por si só, não configura interposição fraudulenta, a teor do que prescreve o inc. V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976.

(...)

Ao que parece, a própria Fiscalização fica em dúvida de qual infração teria sido cometida no caso em análise, a ocultação mediante fraude, ou simulação ou interposição fraudulenta de terceiros.

O art. 11 da Lei 11.281/2006 disciplina que:

“Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.”

Como visto, é incorreto o entendimento de que a compra e posterior venda para comprador predeterminado representa conta e ordem de terceiros.

(...)

Importante salientar que é plenamente possível, que o adiantamento de recursos por parte do adquirente da mercadoria importada represente mero sinal (ou arras), como forma de garantir o cumprimento do negócio contratado. Tal prática é plenamente comum na realidade dos negócios econômicos e devidamente prevista nos arts. 417 a 420 do Código Civil.

(...)

A caracterização do ilícito previsto no art. 23, V, do DL nº 1.455/76 carece da imprescindível caracterização processual da fraude ou simulação, que não poderá ser presumida com base naquele único ato de omissão ou incorreção. Conforme se pode concluir, para que se configure o ilícito de ocultação previsto no art. 23, V, do DL nº 1.455, de 1976, há que se caracterizar, de forma inequívoca e por farta instrução probatória, a fraude ou simulação com vistas a dissimular, alterar ou excluir os atos ou

negócios jurídicos constitutivos da sujeição passiva ou da posição de responsável pela importação, não se prestando a tal fito a simples caracterização do não atendimento dos requisitos e condições estabelecidos para a interposição de pessoas no despacho aduaneiro, quer por conta e ordem de terceiro ou por encomenda predeterminada, e sua consequente inexatidão ou incorreção nas informações prestadas ao Fisco por ocasião do registro de importação.

(...)

Para configuração do ilícito de ocultação previsto no art. 23, V, do DL nº 1.455, de 1976, há que se caracterizar, de forma inequívoca e por vasta instrução probatória, a fraude ou simulação com vistas a dissimular, alterar ou excluir os atos ou negócios jurídicos constitutivos da sujeição passiva ou da posição de responsável pela importação.

O conjunto probatório carreado ao processo não é capaz de desqualificar as operações na forma como realizadas, lastreando-se a exigência fiscal (lançamento), em presunções relativas, as quais, por si só, são insuficientes ao desiderato de demonstrar a ocorrência de ocultação do real adquirente das mercadorias importadas.

Ao meu entender, a fiscalização não logrou êxito de demonstrar que as operações praticadas pelas contribuintes tratava-se da hipótese de ocultação do real adquirente.

Ao meu ver não houve devidamente demonstrado que as entradas efetuadas pela suposta ocultada teria similitude dos valores pagos seja para despesas aduaneiras, custos operacionais, valor da mercadoria, tributos, etc.

Deste modo, não resta comprovado fraude ou simulação na presente operação. Para se tornar mais didático, o Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, em PAF 12466.002818/2006-72 envolvendo a empresa PROAD, em situação semelhante, lançou os seguintes questionamentos para delimitar comprovação ou não de fraude:

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.

Ao meu compreender, boa parte dos itens acima não restam demonstrado, existindo apenas alguns indícios não sendo suficientes para classificar com a infração pretendida pela fiscalização.

Como já dito ao longo do voto, é dever da fiscalização demonstrar por meio de prova a ilicitude praticada por ela acusa, o que não ficou evidente nos presente PAF.

Voto em DAR PROVIMENTO .

(assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Junior - Conselheiro