



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 12466.002821/2006-96
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-008.234 – 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:

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\$446.567,00 lançada contra a empresa PROAD S/A e Positiva do Brasil Comércio de Copiadoras Ltda, como responsável solidária.

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 Positiva do Brasil Comércio de Copiadoras 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. 15/16. Nas DI's destas importações também foi verificado uma referência à empresa Positiva, no campo de

informações complementares da seguinte forma: IN/REF:POS-19/04, com uma nítida indicação a quem se dirigia a importação (fls. 22/42).

Também alega a fiscalização que a sub-conta "Adiantamento de Clientes — Positiva" no ano 2005 apresentou saldo devedor e que a sub-conta "Adiantamento de Clientes — Diversos" possui saldos elevados nos anos de 2004 e 2005 e que estes clientes não foram identificados.

Tendo concluído pela ocultação do real adquirente, com simulação no registro das importações feitas por conta e ordem de terceiros, a fiscalização 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. 72/108):

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 inaptação 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 peticionária e nulo, por conseqüência, 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- A PROAD além das atividades de comércio exterior também atua na área de informática e tecnologia, fornecendo mercadorias para órgãos privados e públicos através da participação em licitações. O cliente procura o setor de venda da empresa e verifica se existe mercadoria disponível em estoque ou para fornecimento num prazo determinado, pouco interessando a este cliente a origem da mercadoria. Geralmente é feito uma antecipação parcial do pagamento para garantir o negócio, como é normal em qualquer empresa comercial. Caso não seja cumprido o acordado o cliente requererá a devolução do valor pago antecipadamente, o que será arcado e suportado pela PROAD.

Por esta razão trata-se de adquirente de boa-fé, que compra o bem importado no mercado interno, de estabelecimento idôneo, mediante entrega de nota fiscal. Junta acórdãos do STJ quanto à presunção de boa-fé do adquirente.

5- 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.

6- 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.

7- Para aplicação da pena de perdimento é preciso que a conduta se enquadre em infrações como a fraude e simulação, de apuração subjetiva, sendo indisponível 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- Quanto aos argumentos utilizados pela fiscalização como fatos causadores da infração, alega que não há elementos reais para balisar suas conclusões e que merecia uma maior investigação. Afirma que para o cliente da empresa pouco importa se as

mercadorias foram adquiridas através de importação pela PROAD ou de terceiros no comércio interno. O cliente não tem conhecimento sobre este fato e sequer imagina como a empresa vai fazer para disponibilizar a mercadoria pela qual manifestou interesse em adquirir e para tanto antecipou parte de seu pagamento. Este cliente é um adquirente de boa-fé.

9- 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 íntima 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.

10- 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 Positiva do Brasil (fls. 113/137):

1-A impugnante é empresa que se dedica, dentre outras atividades, a terceirização de serviços reprográficos e de impressão, encadernações, plastificações e demais serviços na área de documentos.

2- A empresa optou por comprar peças e equipamentos que atenderiam suas necessidades através da PROAD, sem haver simulação, tendo realizado todas as operações no mercado interno. Jamais importou ou quis importar qualquer equipamento por intermédio da PROAD.

3- A requerente nunca se beneficiaria com uma importação realizada pela PROAD na modalidade "por conta própria", porque pagou o IPI destacado na nota fiscal de venda das mercadorias, tendo assumido o custo, por seu o consumidor final.

4- O modo como adquiriu as mercadorias foi lícito, sem o menor vestígio de simulação. Não cabe à impugnante fiscalizar a origem de cada peça que adquire no mercado interno. Examinado-se as notas fiscais que junta às fls. 295/312 verifica-se facilmente que agiu de boa-fé.

5- A imputação de responsabilidade à impugnante é desarrazoada. A fiscalização elaborou suas conclusões apenas em presunções. Demonstra que a hipótese de dano ao erário pelo pagamento a menor de IPI não ocorreu, haja vista que na situação que entendeu a fiscalização como sendo uma operação simulada de importação por conta própria haveria duas incidências de IPI, enquanto que na importação por conta de terceiros haveria uma incidência apenas de IPI, considerando-se que a empresa é uma prestadora de serviços.

6- Mais desarrazoada é alegação de que houve subfaturamento. Apresenta notas fiscais que comprovam os valores dos equipamentos oferecidos por outras empresas por preços inferiores. Tanto que atualmente não trabalha mais com a PROAD e sim com a empresa Kyocera.

7- A aplicação da pena de perdimento implica em dolo do agente infrator. A objetividade do art. 136 do Código Tributário Nacional não implica em afastar o vínculo de direito entre a infração e o promotor da importação. Há que se comprovar a presença do elemento volitivo do agente no sentido de burlar a lei. Há violação do princípio constitucional da pessoalidade da pena caso seja mantida a punição em relação à impugnante quando ela não foi a agente da infração fiscal e não obteve qualquer vantagem pecuniária com a operação. As autoridades fiscais devem comprovar a prática de simulação e não apenas autuar com base em presunções e suposições. Junta jurisprudência judicial e administrativo acerca do assunto.

8- Ao final requer o cancelamento do auto de infração ou alternativamente que seja excluída da responsabilidade solidária. Requer também que as intimações sejam dirigidas à advogada que indica na petição.

É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Florianópolis (SC) julgou improcedente a manifestação de inconformidade nos termos do Acórdão n.º 07-17.705 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 por parte das duas empresas, contribuinte principal e solidário, fls. 503/557 e 584/608, respectivamente. Ambos reiteraram os termos da impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

Trata a presente autuação do lançamento da multa prevista no art. 23, § 3.º do Decreto-lei n.º 1.455/76, correspondendo ao valor de R\$446.567,00, que foi processada contra a empresa PROAD S.A. e contra a empresa e Positiva do Brasil Comércio de Copiadoras Ltda como contribuinte solidária.

Segundo relato da fiscalização, está 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 Positiva do Brasil. 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 da contribuinte.

A empresa PROAD alega, em sede preliminar, ter ocorrido o 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 da PROAD sobre a nulidade do auto de infração por entender irregularidades no conteúdo (alcance do objeto) e validade (prorrogações) do MPF n.º 07276002005002746.

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 3201003.146, 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.

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. 07-17.705

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.

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 de nulidade.

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 **Positiva do Brasil Comércio de Copiadoras 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:

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

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.

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 inaptdão da inscrição no CNPJ da empresa, processo nº 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. 15 e 16.

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 exposto pelo art. 124 do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172/66).

Para estas DI's, no valor aduaneiro de R\$ 486.124,00, 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 está 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 n.º 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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 não 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.

Sobre as alegações defensivas das recorrentes, entendo por importante reafirmar que o fato de não haver contestação ou mesmo explicação a transação narrado nos autos sobre a exclusividade de fornecimento de determinados produtos **à empresa Positiva do Brasil Comércio de Copiadoras Ltda.**, conforme já destacado acima, torna o fato incontroverso.

No que se refere as afirmações, do contribuinte 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.03 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 sobrepeem 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. 16 a 44.

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

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

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.

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** revestidos 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 **à empresa Positiva do Brasil Comércio de Copiadoras Ltda.**, real adquirente das mercadorias.

Recurso da contribuinte solidária - Positiva do Brasil Comércio de Copiadoras Ltda

Alega a recorrente desconhecimento da origem e forma de nacionalização dos produtos adquiridos pela PROAD e a ela vendidos, bem como a ausência de benefício obtido com a eventual ocultação do real adquirente por parte do importador. Nesse sentido, destaco trecho do recurso no qual a própria recorrente descreve sua relação comercial com a empresa PROAD.

21. Considerando que a Recorrente presta serviços reprográficos e de impressão, encadernações, plastificações e demais serviços na área do documentos, para a manutenção de suas atividades e o bom cumprimento dos contratos de prestação de serviços por ela firmados (doc. 05), a Recorrente precisa buscar no mercado interno peças e equipamentos tais como impressoras e toners, entre outros, necessários ao cumprimento desses contratos firmados com seus clientes.

22. Nesse sentido, a Recorrente negociou a compra dos equipamentos citados pela D. Agente Fiscal com a Proad S/A, empresa reconhecida por atuar na arca de eletro-eletrônicos, com venda de computadores e periféricos de informática (impressoras e afins), fornecendo para clientes privados e, inclusive, para órgãos públicos por meio de licitações.

23. A fim de concretizar a negociação, a Recorrente e a Proad S/A negociavam quantidade, preços, prazos e condições de pagamento como em qualquer transação comercial efetivada no País. Após dita negociação comercial, a Proad S/A emitia um documento chamado "pedido de compra" formalizando a compra dos equipamentos nas condições pelas partes estabelecidas.

24. Note-se que, em momento algum, foi informado à Recorrente a origem dos produtos. Aliás, a operação foi toda realizada nos moldes das outras aquisições transacionadas pela Recorrente com os seus demais fornecedores. Diferentemente do que afirmou a D. Autoridade Fiscal, a Recorrente não simulou, dissimulou, ou praticou qualquer ato tendente a ocultar uma operação de importação.

Sobre a empresa denominada responsável solidária, o auto de infração relatou que (fls. 11):

4.1. - POSITIVA

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 e 16, que relaciona as importações de mercadorias que após nacionalizadas foram "vendidas" à empresa POSITIVA DO BRASIL COMÉRCIO DE COPIADORAS LTDA. CNPJ nº 40.197.121/0001-90, conforme análise dos lançamentos contábeis da Proad.

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 LINK TO PRINT CORPORATION - EUA foram submetidas a despacho através de várias Unidades da SRF e por vários importadores, fl. 17.

No mesmo período, foram registradas importações de mercadorias procedentes de MAG CORPORA O - EUA exclusivamente pelo importador Proad, e todas através da Alf. do Porto de Vitória, fl. 18. E como citado, todas as mercadorias foram "vendidas" para a Positiva, empresa não habilitada como operador no comércio exterior.

A informação disponível no site do Departamento de Estado da Flórida – Divisão de Corporações, é a de que os exportadores Link to Print e MAG Corporation estão inativos (dissolução), 19 e 20. O diretor da Link to Print é administrador da empresa brasileira que desembarçou, na Alf. Porto de Santos, mercadorias procedentes da citada Link to Print.

Na análise da documentação apresentada por Proad, verifica-se que a sub-conta "Adiantamento de Clientes - Positiva" (Passivo) no ano de 2005 apresentou saldo devedor, fls. 21. Além disso, a sub-conta "Adiantamento de Clientes - Diversos" (os "clientes" não foram identificados) apresentou saldos elevados nos anos de 2004 e 2005.

Além da exclusividade nas "vendas" das mercadorias procedentes de Link to Print, Mag e outras, observe-se que todos os campos "Dados Complementares" das 21 (vinte e uma) DIs relacionadas, foram preenchidos com a referência do importador "N/ DEP: POS", demonstrando que para a Proad, desde o registro, essas importações tinham características semelhantes, fls. 22 a 42.

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, com habitualidade e exclusividade e aquisição das exportadoras, no caso as empresas Link to Print e MAG Corporation, não foi contestada 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 no comércio exterior para a empresa Positiva do Brasil Comércio de Copiadoras Ltda.

Considerando as provas presentes nos autos há evidências de que a preterida responsável solidária, empresa Positiva do Brasil Comércio de Copiadoras Ltda, se enquadra no conceito de interessada na operação objeto da autuação, prevista no art. 124 do CTN que assim dispõe:

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. Nesse contexto corroboro com o que fora exposto pela relatora da decisão *a quo*, as fls. 489 e seguintes.

No caso de a importação ser materialmente destinada a terceiro, fato ocultado à fiscalização aduaneira, mediante a prestação de informação falsa na declaração de importação, configura-se a infração punível com a pena de perdimento das mercadorias, com base no Decreto-Lei nº 21.455/1976, artigo 23, incisos IV e V, combinado com o Decreto-Lei nº 37/1966, artigo 105, inciso VI.

No presente caso vemos que a importação foi declarada pela PROAD como sendo por conta própria. Todavia os elementos trazidos pela fiscalização são reveladores da real intenção das intervenientes. Primeiro que as contas localizadas na contabilidade da importadora traduzem claramente que os "clientes" são adquirentes das mercadorias importadas, já acertado anteriormente à importação, haja vista o pagamento feito antecipadamente. Se este pagamento é integral ou parcial (um sinal como alegam as impugnantes) não tem relevância. Porque a origem do negócio é justamente o compromisso da aquisição da mercadoria no exterior e o repasse da mesma à interessada.

No caso do cliente em questão, a empresa Positiva do Brasil, a fiscalização verificou que a conta do passivo referente a ela estava zerada em 2004 e com saldo devedor pequeno em 2005. Todavia entende que em outra sub-conta denominada "Antecipação de Clientes — Diversos" existe um saldo bastante elevado nos anos de 2004 e 2005, provavelmente contando com os pagamentos desta empresa, já que a fiscalização não conseguiu identificar esses "clientes diversos".

Muito embora esta sub-conta "diversos" indique o recebimento por parte da PROAD de pagamentos antecipados de clientes, não se pode simplesmente deduzir que entre estes clientes estava a Positiva. A alegação de recebimento de pagamentos antecipados há que ser comprovada, o que não foi no presente auto de infração.

(...)

Mais que um interesse, um vínculo mesmo entre a importação e a aquisição, se verifica na forma como a importadora relacionava as importações ao apor nas DI's a que clientes elas se referiam. E confirmando o interesse, o vínculo e a destinação, estas mesmas mercadorias importadas pela PROAD através de uma DI que identificava o cliente a quem era dirigida, eram "vendidas" integralmente, ou seja, em espécie e quantidade, à

Positiva do Brasil através de nota fiscal de venda, que diga-se de passagem, também continha a mesma informação referencial (abreviatura "Ref:POS...") existente na DI correspondente (no campo informações complementares). Cito como exemplo a DI n.º 04/0438220-1 (fls. 25) e nota fiscal n.º 5223 (fls. 299) em que ambas fazem a seguinte referência "POS 016/04". Corroborando este *modus operandi* e até mesmo o conhecimento da origem das mercadorias adquiridas pela cliente nacional Positiva do Brasil, vemos que em algumas notas fiscais trazidas pela própria interessada há referência inclusive às DI's de importação das mercadorias "vendidas" (vide notas fiscais de fls. 296, 301, 307, 309, 310).

Esta bem organizada "venda casada" já derruba o argumento de que a adquirente das mercadorias não teria conhecimento da origem das mesmas.

Saliente-se que as impugnantes além de não contestarem a antecipação de pagamentos por conta de um "interesse" na compra de mercadorias, também não contestaram o relacionamento das importações feitas através das DI's elencadas na planilha de fls. 17/20.

Estas situações constatadas e trazidas aos autos pela fiscalização apontam no sentido da conclusão de quem seja a real adquirente destas importações e de que houve uma simulação nestas operações para justamente ocultá-la da Receita Federal.

Saliente-se que o Recurso Voluntário repetiu os argumentos da Impugnação, acerca do desconhecimento da origem das mercadorias, fato controvertido, pois no próprio corpo do documento oficial usado para comprovar que houve tais transações, digo as notas fiscais de venda, continham por vezes referências da DI's correspondentes.

Mesmo após as afirmações apresentadas pelo juízo *a quo* (acima reproduzidas) não houve impugnação específica acerca da exclusividade de venda dos produtos, sendo certo que as afirmativas apresentadas pelo juízo de primeira instância não foram contra argumentadas com provas contrárias e por essa razão não foram descaracterizadas.

Por essas razões nego provimento ao Recurso Voluntário da empresa Positiva do Brasil Comércio de Copiadoras Ltda

Por todo o exposto, rejeito as preliminares e voto por NEGAR PROVIMENTO aos Recursos Voluntários.

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 autuação 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. 7 a 12) 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 **POSITIVA DO BRASIL COMÉRCIO DE COPIADORAS LTDA.**)

No mérito a PROAD e a POSITIVA manifestam irresignação 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 à 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.

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.

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).

No auto de infração (fls. 3/14) 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. 17/18, após nacionalização, foram integralmente vendidas à POSITIVA;

- Análise da documentação apresentada revela a vinculação dos valores recebidos da POSITIVA nos anos de 2004/2005 (fl. 23);

- Os campos dos "Dados Complementares" de 24 DI's (fls. 24/44), foram preenchidos com a referência do importador "N/ REF: POS", 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 POSITIVA 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 únicos 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, valor aduaneiro, números e datas de emissões das notas fiscais de entrada e saída (fls. 17/18); (ii) importações brasileiras de LINK TO PRINT CORPORATION (fl. 19); (iii) importações brasileiras de MAG CORPORATION (fl. 20); ; (iv) imagem do campo "Informações Complementares" das DIs (fls. 24/44); e (v) cópia do Livro Razão, com **um único lançamento identificado com a POSITIVA, em 18/03/2005, no valor de R\$ 1.047,00. (fl. 23).**

Infere-se dos autos que não há comprovação de simulação e da utilização dos recursos financeiros adiantados pela POSITIVA 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 POSITIVA 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 POSITIVA, 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: POS" 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 desembaraço, sendo inclusive prática comum e estratégia negocial de redução de custos. Esse indício poderia sim, juntamente com outros elementos de prova, 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, no requisito de prova da simulação que esta se encontra assentada nas constatações de que os adiantamentos de recursos financeiros da POSITIVA 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).

E, isoladamente, uma prova consubstanciada em uma única linha do Livro Razão, com o débito no valor de R\$ 1.047,00 atribuída a conta de Adiantamento ou Cliente, certamente não atrai a presunção disposta no art. 27 da Lei nº 10.837/02. A indagação que se faz à autoridade autuante é em que medida este singelo lançamento comprovaria o adiantamento de recursos pela POSITIVA em todas as 24 (vinte e quatro) importações para fazer frente a todos os pagamentos que afirma suportar.

A autoridade fiscal trouxe no corpo o auto de infração valores que provavelmente forma extraídos das contas "Adiantamento de Clientes" e "Clientes Nacionais" e seriam expressivos a revelar realidade que se intentou comprovar; contudo, inexistem elementos de indicação e comprovação de que esses pretensos valores repassados pela POSITIVA à PROAD destinaram às liquidações dos contratos de câmbio, aos pagamentos de tributos devidos na importação e às despesas aduaneiras. A demonstração da correlação entre tais grandezas haveria de revelar a incapacidade financeira da PROAD ou a utilização dos recursos da adquirente, desde que amparadas em provas, que possivelmente estivesse em outro processo administrativo.

Impende ainda observar que a autoridade julgadora de primeira instância consignou em dada passagem de seu voto que não haveria prova de que entre os pagamentos antecipados de clientes estaria o da POSITIVA:

Muito embora esta sub-conta "diversos" indique o recebimento por parte da PROAD de pagamentos antecipados de clientes, não se pode simplesmente deduzir que entre estes clientes estava a Positiva. A alegação de recebimento de pagamentos antecipados há que ser comprovada, o que não foi no presente auto de infração.

Entendo que tal constatação é suficiente para afastar a presunção que se traz como fundamento legal da autuação fiscal.

De igual modo, entendo que não restou demonstrado documentalmente que os adiantamentos de recursos ocorreram na mesma medida das importações. Não se tem qualquer demonstração de correlação entre os valores pagos pelas mercadorias estrangeiras, nem mesmo dos valores dos tributos e despesas aduaneiras, e os adiantamentos efetuados pela POSITIVA.

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 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 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 POSITIVA 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 POSITIVA - 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 POSITIVA 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 nº 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 POSITIVA 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 nº 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. 16 a 44), 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 POSITIVA.

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 nº 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 nº 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 fim 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 .

Laércio Cruz Uliana Junior – Conselheiro