



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12466.002822/2006-31
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-008.239 – 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: 2005

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

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

INFRAÇÃO NA IMPORTAÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. LEGITIMIDADE PASSIVA.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

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

Relatório

Adoto o relatório produzido pela Delegacia Regional de Julgamento por bem sintetizar os fatos:

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\$135.974,00 lançada contra a empresa PROAD S/A e Formatex Representações Ltda, como responsável solidária.

Segundo o que consta na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração de fls. 01/13, a autuada PROAD foi selecionada para os procedimentos de fiscalização de que trata a IN SRF n.º 228/2002, tendo em vista a constatação de que após a habilitação provisória concedida nos termos da IN SRF 286/2002, houve um aumento expressivo das importações, acima da previsão feita no ato da concessão, e um aumento das ocorrências cadastradas no sistema Radar referentes aos despachos de importação.

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

As 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 Formatex Representações Ltda, empresa atuada como solidária, foi a adquirente de mercadorias importadas pela importadora autuada no ano de 2005, conforme planilha feita pela fiscalização às fls. 24.

A fiscalização informa a vinculação existente entre a conta "Adiantamento de Clientes-Formatex" no ano de 2005 (fls. 16/17) com as operações de importação e as vendas à empresa Formatex das mercadorias nacionalizadas integralmente.

Além disto aponta para os campos "Dados Complementares" das DI's onde foram preenchidos com a referência do importador "N/Ref:FOR-", demonstrando claramente que estas importações eram para este cliente (fls. 18/23).

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. 27/60):

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 consequência, o auto de infração originado dele e instaurado através do presente processo.

2- Refuta a afirmação da fiscalização de que sua habilitação no Siscomex era provisória, haja vista que não foi notificada sobre a vigência da habilitação e ainda que o processo foi encaminhado ao arquivo não havendo pendências, portanto, neste particular. Afirma também que o embasamento no art. 33 da IN SRF n.º 455/2004 (revisão das habilitações) para o procedimento especial de fiscalização é decadente haja visto que além de não ser provisória sua habilitação ainda não foi intimada da revisão de sua habilitação.

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

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

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

Desse modo, o recebimento antecipado das operações não caracteriza de forma isolada a interposição fraudulenta de terceiros, devendo ser conjugada com outros elementos.

Todos os pagamentos antecipados por clientes estavam devidamente escriturados, não havendo aí simulação de operação por conta própria.

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

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

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

7- A fiscalização alega que houve recolhimento a menor de IPI devido, visto que foi calculado sem a majoração do preço da mercadoria pela margem de lucro do real comprador. Desta forma o prejuízo ao erário seria esta diferença ínfima de imposto, o qual não foi sequer mensurado pela fiscalização. Também é falaciosa a alegação de que deixou de ser tributada no IRPJ e CSLL sobre os ganhos obtidos com a prestação de serviços. Pressupõe-se que seja do conhecimento dos auditores da receita federal que o benefício do FUNDAP (incentivos financeiros) já promove o 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 Formatex Representações Ltda (fls. 63/94):

1- A requerente foi autuada como responsável solidária pela prática de simulação de compra e venda de mercadoria importada, quando seria a real importadora dos produtos.

2- Preliminarmente requer a nulidade do Auto de Infração pois o mesmo foi lavrado sem o cumprimento das exigências da Portaria SRF n.º 6.087/2005 que trata do MPF. A requerente não foi cientificada do MPF e por isso não tomou conhecimento de que estava sendo objeto de ação fiscal. Agindo desta forma o AFRF preteriu seu direito de defesa.

3- O cerceamento de defesa ficou caracterizado na medida em que a autuada não pode demonstrar a impropriedade da presunção fiscal, nem lhe dado o direito de apresentar documentos.

4- Também é nulo o Auto de Infração pois lavrado por agente incompetente, haja vista que o domicílio fiscal da requerente é em São Paulo, não sendo subordinada à região fiscal de Vitória/ES, local da lavratura do Auto. O AFRF não possuía autorização para fiscalizar a requerente.

5- A fiscalização imputou a responsabilidade solidária pela multa administrativa sem fiscalizar a recorrente, apenas com base em uma planilha apresentada por uma terceira empresa, a PROAD, que somente lhe vendeu mercadorias.

6- Não houve simulação. A venda das mercadorias está comprovada através das notas fiscais juntadas que foram devidamente escrituradas nos registros de ICMS. Informa ainda que as mercadorias compradas foram posteriormente devolvidas à PROAD e emitidas notas fiscais de saída (fls. 127/147).

7- A única justificativa dada pela fiscalização é o suposto adiantamento de valores da requerente. Todavia esta é uma prática corriqueira no ramo que não descaracteriza a operação de compra e venda.

8- Não houve perda de arrecadação de IPI pois, ainda que a requerente fosse empresa industrial, os tecidos comprados se sujeitaram à alíquota O (zero) de LPI.

9- Não ficou comprovado que houve simulação na importação posto que não houve conluio entre as partes e intenção de enganar. Não há porque ser imputada à requerente a responsabilidade tributária pela multa em apreço, haja vista que agiu de boa-fé e não realizou nenhuma artimanha para enganar a Fazenda Nacional.

10- A compra de mercadorias da PROAD foi feita pelo exercício de escolha da melhor opção comercial, caracterizando a livre iniciativa de atividade.

11- É indevida também a atribuição de responsabilidade solidária com base no art. 124 do CTN, pois não houve falta de pagamento de tributos, não havendo interesse da requerente em situação que constituísse fato gerador da obrigação tributária.

12- A exigência da responsabilidade pela multa não pode ser dirigida a terceiros que não o verdadeiro infrator, em respeito ao princípio da personalização da pena. Quem supostamente realizou irregularidades foi a PROAD, a requerente apenas comprou mercadorias dessa empresa.

13- Ainda que prevalecesse a cobrança da multa, ela deveria ser reduzida tendo em vista os princípios da razoabilidade e proporcionalidade. A sua cobrança caracteriza-se como verdadeiro confisco, vedado pela Constituição Federal.

14- Ao final requer o cancelamento do auto de infração, ou a redução drástica da multa.

É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Florianópolis (SC) julgou improcedente a manifestação de inconformidade nos termos do Acórdão nº 07-18.213 com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 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 apenas pela empresa PROAD. Em que pese a empresa Formatex Representações Ltda tenha sido regularmente intimada, conforme AR de fls 340, não apresentou Recurso Voluntário.

O Recurso da PROAD, busca a reforma do julgado replicando no Recurso Voluntário os mesmos argumentos da impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

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

Trata a presente autuação do lançamento da multa prevista no art. 23, § 3º do Decreto-lei n.º 1.455/76, correspondendo ao valor de R\$ 135.974,00 que foi processada contra a empresa PROAD S.A. e contra a empresa e Formatex Representações Ltda como contribuinte solidária.

Segundo relato 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 Formatex Representações 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.

Conforme mencionado no relatório apenas a empresa PROAD apresentou Recurso Voluntário, logo o presente voto tratará apenas da matéria recorrida.

PRELIMINARES

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

Alega o recorrente ter ocorrido 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 a parte foi intimada a apresentar o Recurso Voluntário e exerceu o seu direito de defesa, de modo que neste momento julgo o seu apelo.

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 de nulidade do auto de infração por entender irregularidades no conteúdo (alcance do objeto) e validade (prorrogações) do MPF nº 0727600/00604/06.

Entendo não haver razão no pleito, visto que o Mandado de Procedimento Fiscal MPF, nº 0727600/00604/06 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 nº 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. 07-18.213

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 todas as preliminares arguidas.

MÉRITO

O mérito do processo está 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 Formatex Representações 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. 1.455/76²; 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 à 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 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).

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.

² 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.

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 inaptilidade 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 nº 1.455/76, redação dada pelo art. 59 da Lei nº 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. 24.

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. 5.172/66).

Para estas DI's, no valor aduaneiro de R\$ 135.974,00, PROPONHO a aplicação da pena de perdimento das mercadorias, nos termos do art. 23 do Decreto-Lei 41, nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 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 nº 10.637/2002, e dos arts. 73 e 81 da Lei nº 10.833/2003.

A conduta descrita nos autos se assemelha a simulação nos termos do que está disposto no art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455/76, vemos:

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)

VI - (Vide Medida Provisória nº 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 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)

Assim verificamos que a legislação trata como "dano ao erário" a hipótese de mera ocultação por simulação, que esta de acordo com a atuação 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.

No que se refere as afirmações 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.05 em diante).

A própria recorrente, contribuinte PROAD, 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 uma 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. 31 a 51.

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.”³

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)⁴.

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.

³ 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 CAREF. São Paulo: MP Editora, 2013, p.60.

⁴ Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:
(...)

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

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

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

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

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

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

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

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 Formatex Representações LTDA., real adquirente das mercadorias.

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

Fl. 15 do Acórdão n.º 3201-008.239 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 12466.002822/2006-31