



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

**Processo n°** 12466.720322/2011-41  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-003.977 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de setembro de 2017  
**Matéria** COMÉRCIO EXTERIOR - INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA  
**Recorrente** TARGET TRADING S.A. E OUTROS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Data do fato gerador: 02/12/2009

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. ÔNUS DA PROVA.

Nos lançamentos decorrentes da acusação da prática de ocultação comprovada (que não se fundamentam na presunção estabelecida no § 2º do art. 23 Decreto-Lei nº 1.455/1976), o ônus da prova da ocorrência de fraude ou simulação (inclusive a interposição fraudulenta) é do Fisco, que deve trazer aos autos elementos que atestem a ocorrência da conduta tal qual tipificada em lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento aos recursos voluntários apresentados, vencido o relator, que dava provimento apenas ao recurso da empresa "NEO". Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Tiago Guerra Machado.

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

AUGUSTO FIEL JORGE D' OLIVEIRA - Relator.

TIAGO GUERRA MACHADO - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge d' Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araujo Branco.

## Relatório

O processo administrativo ora em julgamento decorre da lavratura de Auto de Infração para lançamento, no valor de R\$ 973.086,55, de *"pena de perdimento da mercadoria, convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida"*, com base no artigo 23, inciso V, parágrafo 3º, do Decreto nº 1.455/1976, e artigo 105, inciso VI, do Decreto nº 37/1966, por **(i)** ocultação dos verdadeiros encomendantes das mercadorias e **(ii)** uso de documento falso no despacho aduaneiro, em operações de importação, declaradas como realizadas na modalidade "importação por encomenda", tendo como importador a Target Trading S.A ("Target") e como encomendante a Neo Importação e Exportação e Distribuição Ltda. ("Neo").

Na "descrição dos fatos e enquadramento legal" que acompanha o Auto de Infração, a Fiscalização narra que instaurou procedimento em face da Neo e, analisando um conjunto de operações de importação registradas sob 23 (vinte e três) Declarações de Importação, no qual se as operações de importação que deram origem ao presente lançamento se incluem, identificou infrações de interposição fraudulenta de terceiros mediante cessão de nome e uso de documento falso no despacho aduaneiro de importação, que ensejam a aplicação tanto da penalidade de pena de perdimento de mercadorias quanto da multa por cessão de nome.

Dessa maneira, a Fiscalização informa que lavrou vários Autos de Infração, segregados de acordo com as infrações e os responsáveis solidários identificados, sendo que o Auto de Infração que deu origem ao presente processo é relativo à Declaração de Importação nº 0917055726, tem como sujeito passivo a Target, e aponta como responsáveis solidários a Neo e a Flc Indústria e Comércio de Plásticos Ltda ("FLC"), indicando o Termo de Sujeição Passiva e a "descrição dos fatos e enquadramento legal" que acompanha o Auto de Infração como fundamento legal o artigo 124, do CTN, e o artigo 95, inciso I e VI, do Decreto nº 37/1966.

A conclusão a que a Fiscalização é que *"restou comprovado que a NEO figurou como encomendante nas Declarações de Importação investigadas, porém as mercadorias eram predestinadas a outros interessados, os verdadeiros encomendantes das mercadorias, inclusive mediante contratos previamente firmados e prestação de garantias"*.

Para tanto, a Fiscalização levantou os seguintes elementos:

(i) capacidade econômica e financeira da Neo: no curso de despacho aduaneiro de determinadas Declarações de Importação, a Auditora Fiscal identificou que a encomendante Neo, apesar de ter sido habilitada na modalidade simplificada, que não exige verificação de capacidade econômica e financeira, já havia atuado como encomendante em importações no valor total de USD 14.000.000,00, no período de apenas 6 (seis) meses, o que motivou a instauração de procedimento especial de combate à interposição fraudulenta previsto na Instrução Normativa nº 228/2002; nesse procedimento, verificou-se que o capital social original da Neo, de R\$100.000,00, foi aumentado para R\$5.858.044,00, mediante a integralização de um ativo de propriedade da sócia majoritária da sociedade, TIMELOG

LOGISTICA S.A. ("TIMELOG"), representado pelo imóvel onde estão estabelecidas tanto a TIMELOG quanto a NEO, que são empresas do mesmo grupo econômico; porém, a Neo não teria conseguido demonstrar a efetiva transferência da propriedade do bem imóvel à sociedade, pelo registro do instrumento que lhe conferiu o domínio no competente cartório de registro de imóveis, conforme artigo 1.227, do Novo Código Civil; além disso, afirmou a Fiscalização que *"há de se considerar ainda que tal aumento de capital social, além de não ter sido ainda comprovada a efetiva transferência, não aumentou a capacidade financeira da NEO, por tratar-se de ativo imobilizado que encontra limitações em sua liquidez, alienação e dação em garantia"*; a Fiscalização ainda teria constatado que não haveria registro na contabilidade da empresa de quaisquer empréstimos e financiamentos com os quais a Neo poderia dispor para realizar as operações de importação; nesse tópico, afirma a Fiscalização que *"em termos de transferência de recursos financeiros dos sócios para a empresa, o valor corresponderia a R\$ 105.450,88, que a NEO comprovou apenas após re-intimação (...) Foram registradas, apenas de julho de 2009 até março de 2010 (8 meses), declarações de importações onde a NEO figurou como encomendante no total de R\$ 31.653.286,95"*;

(ii) pedido de habilitação ordinária pela Neo, desistência e prestação de informações erradas: a Fiscalização expõe que a Neo protocolou em 28/01/2009 pedido de Habilitação Ordinária na Alfândega do Porto de Vitória, pelo processo administrativo nº 12466.000254/2010-10, instruindo tal pedido com o o Anexo I-B do ADE Coana Nº 3/2006, devidamente preenchido e assinado pelos representantes legais e pelo contador da empresa, e Balanço Patrimonial, que atestavam que o Patrimônio Líquido da sociedade era de R\$12.201.650,36; no curso desse processo de habilitação, a Neo foi intimada a apresentar arquivos digitais da contabilidade, bem como outros documentos e atualizar seus dados cadastrais perante o CNPJ, pedindo dilação do prazo, que foi deferido, porém, apesar da dilação de prazo, não atendeu a intimação, nem prestou nem buscou informação em relação ao processo; independentemente do não atendimento à intimação, o pedido de habilitação foi indeferido, pois a Fiscalização, com base na escrituração contábil digital da empresa, verificou que o patrimônio líquida sociedade era, na realidade, de R\$ 5.624.003,53; diante disso, concluiu a Fiscalização que *"resta claramente evidenciada a prática da NEO de prestar para a Administração Aduaneira informações incorretas, visando ostentar uma capacidade econômica e financeira superior a real, esquivando-se do adequado controle aduaneiro e dissimulando os indícios que seu real objetivo é atuar de forma irregular para terceiros interessados, ocultos nas operações"*;

(iii) incentivos fiscais estaduais: a Fiscalização expõe os benefícios fiscais previstos nas legislações dos Estados do Espírito Santo e Santa Catarina e afirma que *"a TARGET tem seu custo incidente no desembaraço aduaneiro reduzido, sendo esse seu maior atrativo para empresas que desejam nacionalizar mercadorias, pois se beneficiam dessa redução de custos"*;

(iv) riscos e custos das operações: A Fiscalização conclui que *"os custos referentes ao desembaraço aduaneiro e tributos sobre o comércio exterior teriam sido suportados pela TARGET, que apresentou documentação (...) referente ao crédito usualmente obtido perante instituições bancárias. Quanto à comercialização no mercado interno os riscos foram suportados pelos clientes da NEO, através de adiantamentos, fianças bancárias e notas promissórias, tudo no bojo de contratos firmados objetivando fornecimento contínuo de mercadorias de procedência estrangeira"*; entende que há um vazio na posição que a Neo alega ocupar na cadeia comercial, de distribuidora, pois seria difícil de acreditar que os clientes da Neo, grandes distribuidores de aço no país, com grande capacidade econômica e que

adquirem grandes quantidades diretamente das siderúrgicas, buscariam um "concorrente" de capacidade econômica inferior que nem a Neo, para comprar aço no mercado interno, entendendo que deveriam buscar a Target para promover a nacionalização do aço estrangeiro; a Fiscalização afirma que a Neo não possui quadro societário diferenciado e autonomia gerencial, mas os gestores de outras empresas do grupo detêm poderes de administração sobre ela, destacando a existência de um instrumento público de mandato concedendo poderes aos diretores da Target para administrar a Neo; pela análise dos contratos realizada pela Fiscalização, *"a NEO praticamente não tinha responsabilidade quanto a prazo de entrega, situação totalmente incomum para uma venda no mercado interno, e que indica na verdade uma prestação de serviço, por parte do grupo da TARGET, para nacionalização de mercadorias onde as condições que determinam o prazo de entrega estão de fato sob controle do cliente final"*; e

(v) adiantamento de clientes da Neo: no curso do trabalho fiscal, a Neo apresentou um relatório detalhando o fluxo de caixa da empresa, elaborado por empresa de auditoria independente; esse trabalho chegou a algumas conclusões, dentre elas, que *"nas operações comerciais apresentadas no demonstrativo anexo, a Sociedade apresentou fluxo de caixa positivo em decorrência dos pagamentos efetuados aos fornecedores ocorrer posteriormente ao recebimento das vendas aos seus clientes"*; a Fiscalização afirma que *"a NEO recebeu enorme montante em adiantamentos de seus clientes"* e apresenta tabela que mostra que a data de recebimento dos valores ocorria, em geral, meses antes, da data de emissão da primeira nota fiscal relativa ao recebimento; assim, a Fiscalização entende que a Neo teria sido constituída com desvio de finalidade, apontando que *"a TARGET não pode receber adiantamentos de seus clientes, sob pena de configurar operação por conta e ordem, segundo a presunção legal do art. 27 da Lei 10.637/2002. Sendo assim, a NEO recebe os adiantamentos em seu lugar como garantia para as operações na modalidade por encomenda, porém é uma empresa do mesmo grupo, sem autonomia ou segregação de propósitos, portanto trata-se de uma simulação para ocultar os verdadeiros encomendantes das mercadorias"*; além disso, assevera que *"não há razão para que ocorra pagamento (de sinal) por uma mercadoria que não é sua, que ainda não comprou e sequer foi emitida a nota fiscal, salvo se a operação se tratar de uma encomenda para entrega futura"*.

No que se refere especificamente às declarações de importação deste processo, a Fiscalização ainda acrescenta que:

(i) as mercadorias importadas foram POLICLORETO DE VINILLA (PVC), produzidas por FORMOSA PLASTICS CORPORATION e exportadas pela SAN FU CHEMICAL CO LTD., ambas de Taiwan;

(ii) o cliente da Neo e o exportador estrangeiro, SAN FU CHEMICAL CO LTD., pertencem ao mesmo grupo empresarial;

(iii) com isso, a Fiscalização afirma *"tal circunstância revelou verdadeira incongruência lógica, porquanto difícil supor que o grupo BRASFANTA precise de outras empresas para comprar de um exportador do mesmo grupo multinacional, e que tais empresas conseguissem melhores condições comerciais. O mais lógico seria o grupo BRASFANTA negociar com a SAN FU CHEMICAL e, celebradas as condições, procurar uma trading company apenas para nacionalizar as mercadorias, através de uma operação por conta e ordem ou por encomenda"*;

(iv) a Luflex, empresa do mesmo grupo econômico da FLC, protocolou requerimento de habilitação na modalidade simplificada, porém, no período em que foram

registradas as declarações de importação, a Luflex ainda não estava autorizada a realizar operações de comércio exterior.

Após a ciência do lançamento, tanto o sujeito passivo como responsáveis solidários apresentaram Impugnações, que foram julgadas totalmente improcedentes pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza, Ceará ("DRJ"), na sessão de julgamento do dia 29/04/2014, em acórdão que possui a seguinte ementa:

"ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 02/12/2009

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. SIMULAÇÃO. OCORRÊNCIA.

A não comprovação da origem, transferência e disponibilidade de recursos para arcar com os compromissos resultantes das operações de comércio exterior em uma importação formalmente declarada como para revenda a encomendante predeterminado caracteriza a interposição fraudulenta e resulta na infração de dano ao erário prevista no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 02/12/2009

AUSÊNCIA DE MPF. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA

A competência para o lançamento tributário, que detém o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, tem origem na lei. O Mandado de Procedimento Fiscal é apenas um instrumento gerencial de controle administrativo da atividade fiscal, que tem também como função oferecer segurança ao sujeito passivo, ao lhe fornecer informações sobre o procedimento fiscal contra ele instaurado e possibilitar-lhe confirmar a extensão da ação fiscal e se está sendo executada por servidores da Administração Tributária e por determinação desta.

PRINCÍPIO DA LIVRE INICIATIVA. CERCEAMENTO. INOCORRÊNCIA.

As empresas são livres para criarem e se organizarem da forma que melhor lhes convier. Por sua vez, a administração pública e seus agentes estão obrigados a agirem nos estritos limites do que dispõe a Lei. Não pode a fiscalização desconsiderar as próprias evidências coletadas no procedimento fiscal e deixar de aplicar a penalidade quando há dispositivos legais que lhe dêem suporte, independente da forma como se organizam as empresas.

PROVAS INDICIÁRIAS. CONJUNTO DE ELEMENTOS/INDÍCIOS. OCORRÊNCIA.

A comprovação material de uma dada situação fática pode ser feita, em regra, por uma de duas vias: ou por uma prova única, direta, concludente por si só; ou por um conjunto de elementos/indícios que, se isoladamente nada

atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato".

Dessa decisão, a Target foi cientificada no dia 06/06/2014, conforme documento de fls. 6002 e apresentou tempestivo Recurso Voluntário no dia 03/07/2014, conforme documento de fls. 6025, pelo qual pede o cancelamento do Auto de Infração, pelos seguintes motivos: **(i)** a Neo não é uma empresa de fachada e possui capacidade econômica para atuar como encomendante das mercadorias importadas; **(ii)** *"o Fisco conhecia as referidas operações quando respondeu à consulta formulada pela Neo acerca da forma como ela iria atuar nessas operações de importação por encomenda e não se opôs a elas"*; **(iii)** não houve repasse de benefícios fiscais de ICMS da Target à Neo nem da Neo a seus clientes; **(iv)** o Fisco aplicou de maneira equivocada as cláusulas dos contratos celebrados entre Target e Neo e Neo e seus clientes; **(v)** não cabe ao Fisco interferir na liberdade de exercício da atividade econômica da Neo, pois haveria violação ao princípio da livre iniciativa; **(vi)** não houve simulação ou fraude; **(vii)** o fundamento adotado pelo acórdão recorrido implicaria alteração do critério jurídico, vedado pelo artigo 146, do CTN; e **(viii)** não seria aplicável a pena de perdimento, por não ter ocorrido interposição fraudulenta e porque o falso ideológico, segundo a Target, não resulta em tal penalidade.

Já a Neo foi cientificada no dia 07/07/2014, conforme documento de fls. 6006, e apresentou tempestivo Recurso Voluntário no dia 17/07/2014, conforme documento de fls. 6150, no qual requer o cancelamento do lançamento, com base nos mesmos motivos defendidos pela Target mais a alegação de que não seria admissível a cumulação da multa de conversão da pena de perdimento com a multa por cessão de nome em relação a ela, por já estar respondendo por essa última penalidade em outro processo.

Por sua vez, a FLC foi cientificada no dia 05/06/2014, conforme documento de fls. 6001, e apresentou tempestivo Recurso Voluntário no dia 03/07/2014, conforme documento de fls. 6116, na qual pede que seja reconhecida a improcedência da autuação, com base nos argumentos a seguir: **(i)** haveria vício insanável, nulidade, com relação à FLC, tendo em vista que em nenhum momento foi instada a participar ou prestar quaisquer esclarecimentos no processo fiscalizatório e seria indispensável a existência de mandado de procedimento fiscal a ela específico; **(ii)** nulidade do lançamento, pois teria partido de meras presunções e não teria buscado a verdade material; **(iii)** não estaria configurada a hipótese de responsabilização do artigo 124, inciso I, do CTN, pois não haveria interesse comum no negócio jurídico por parte da FLC, pois *"a Recorrente e a Target (e Neo também) estavam em polos opostos da relação jurídica"*; **(iv)** não seria possível descaracterizar o negócio jurídico realizado pela FLC; e **(v)** a pessoalidade da pena impediria que a FLC fosse penalizada por conduta infracional supostamente praticada pela Target.

Em seguida, os autos foram remetidos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF"), sendo distribuídos à minha relatoria.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Augusto Fiel Jorge d' Oliveira

### Interposição Fraudulenta de Terceiros

O fundamento legal apontado para a multa aplicada é o artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76, *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. (...)

“§ 1º - O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

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

§ 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”. (grifos nossos)

A partir da leitura desses dispositivos, percebe-se que a infração de dano ao erário decorrente da prática de ocultação do sujeito passivo ou real adquirente pode ser aferida de duas maneiras, de forma presumida ou comprovada.

Na hipótese de não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados para a realização da importação, presume-se que tenha havido uma interposição fraudulenta de terceiros, pois, a ausência de recursos por parte do importador para a realização da operação é um elemento eleito pela Lei como suficiente para considerar que os recursos utilizados tiveram origem em terceiro, que não apareceu perante os controles aduaneiros, a caracterizar a interposição ilegal.

Não sendo esse o caso, poderão as autoridades aduaneiras, com base em outros elementos, formar um conjunto de provas que demonstrem a ocorrência de fraude ou simulação com o intuito de interpor determinada pessoa entre o real adquirente e as autoridades fiscais, para que a primeira permaneça oculta aos olhos da fiscalização.

Nesse ponto, importante observar que o tipo infracional não é a mera ocultação do sujeito passivo nas operações de comércio exterior, mas a ocultação realizada "mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros". Dessa

maneira, para que reste caracterizada a interposição fraudulenta ensejadora da pena de perdimento ou de sua multa substitutiva, é essencial que esteja presente na operação de comércio exterior os elementos de fraude ou simulação. Em decorrência, também é essencial que seja fixada a compreensão a ser dada a tais conceitos, antes de se avançar na análise da matéria.

Para contextualizar, é de se observar que, na legislação tributária, há referência ao termo "*dolo, fraude ou simulação*" em diversos dispositivos (como, por exemplo, artigo 149, inciso VII, artigo 150, parágrafo 4º, artigo 154, parágrafo único, artigo 180, inciso I, artigo 208, *caput*, todos do CTN).

Quanto ao "dolo", é enumerado pelo Código Civil, em conjunto com o erro ou ignorância, coação, estado de perigo, lesão e fraude contra credores, como um dos defeitos do negócio jurídico, vícios que geram a anulabilidade do negócio jurídico, nos termos do artigo 171, inciso II, do Código Civil. Já o Código Penal, em seu artigo 18, define o crime doloso, como aquele praticado "*quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo*". Na doutrina de Maria Rita Ferragut, "*conceitua-se por dolo a vontade consciente de praticar uma conduta típica, ou seja, de realizar os elementos constantes do tipo legal. É a prática de ilícito por agente que possuía o animus de realizá-lo, não obstante soubesse que o ordenamento jurídico rechaçava tal comportamento. Diferencia-se da culpa em função da previsibilidade do resultado*"<sup>1</sup>.

Por sua vez, a "fraude" possui definição específica no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, *in verbis*: "*Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento*"(grifos nossos).

Contudo, por se tratar a ocultação prevista no artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76 de uma infração de natureza aduaneira e não tributária, o Conselheiro Rosaldo Trevisan afirma: "*(...) na interposição fraudulenta a "fraude" não se confunde, necessariamente, com aquela definida na legislação tributária (artigo 72 da Lei no 4.502/1964), embora seja freqüente que a interposição tenha também impactos tributários. A interposição fraudulenta trata da fraude como gênero (como qualquer norma infracional não tributária), e não somente da fraude definida na legislação tributária – espécie, e pode ser caracterizada por fraude ou também por simulação (instituto sequer definido especificamente na Lei nº 4.502/1964)*". (Acórdão nº 3401-003.892, de 26/07/2017)

Por outro lado, há aqueles que defendem a aplicabilidade do conceito previsto no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, tendo em vista que inclui também ação ou omissão tendente a modificar as características essenciais da obrigação tributária, no caso, o aspecto pessoal referente ao sujeito passivo das obrigações relativas à operação de comércio exterior. Nesse sentido, transcrevo trecho de sentença proferida pela Juíza Federal Vera Lúcia Feil Ponciano, citada e mantida no julgamento da Apelação Cível nº 5036257-19.2012.4.04.7000/PR (Relatora: Maria de Fátima Freitas Labarrère; 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Data: 03/08/2016): "*Verifica-se que a caracterização de tais condutas, desde que praticadas mediante fraude ou simulação, como hipótese de aplicação da pena de perdimento da mercadoria importada, decorre de disposição legal. Assim, a conduta reprimida, por meio da drástica pena de perdimento, é a fraude, o artifício malicioso para a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, 'inclusive a interposição fraudulenta de terceiros'. Evidente que a infração deve ser grave em*

<sup>1</sup> Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002. Editora Noeses. São Paulo. 2005. p. 108-109.

*sua substância, e não sob o aspecto meramente formal.(...) A ação ou omissão na ocultação do sujeito passivo atinge, excluindo ou modificando, a obrigação tributária em uma dos aspectos essenciais da hipótese de incidência, qual seja, o aspecto pessoal. Ocorre, nessa situação, simulação tributária por transferência subjetiva, afetando-se o critério pessoal da regra matriz de incidência, que permite identificar o sujeito passivo"(grifos nossos).*

Por último, a simulação é prevista no Código Civil (Lei nº 10.406/2002) como causa de invalidade do negócio jurídico, elencando o artigo 167, parágrafo 1º, as hipóteses em que se verifica. A maior parte da doutrina define a simulação como a divergência entre a vontade real das partes envolvidas e a vontade declarada. Conforme afirmado por Alberto Xavier<sup>2</sup>: *"Trata-se de um caso de divergência entre a vontade e a declaração, procedente do acordo entre o declarante e declaratário e determinada pelo intuito de enganar terceiros. Os seus elementos essenciais são pois: (i) a intencionalidade da divergência entre a vontade e a declaração (ii) o acordo simulatório (pactum simulationis) (iii) o intuito de enganar terceiros."*

Diante de tais conceitos, quando o artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76 traz a infração de dano ao erário, resultante de ocultação do sujeito passivo em operação de comércio exterior, exigindo que seja aquela realizada *"mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros"*, pode-se afirmar que um primeiro elemento a ser identificado é o dolo, pois sem ele, não haveria fraude - ação ou omissão dolosa - nem simulação - que tem entre os seus elementos essenciais o intuito de enganar a Fazenda Pública. Logo, para a caracterização da infração, deve se verificar a vontade, o *animus*, dos agentes em enganar a Fazenda Pública e ocultar o sujeito passivo mesmo sabendo que tal conduta é contrária a Lei, com o objetivo de conseguir uma vantagem indevida em detrimento do controle aduaneiro.

Além disso, essa infração deve ser uma infração grave em substância e não uma infração meramente formal. Nesse ponto, oportuno destacar manifestação do Desembargador Antônio Albino Ramos de Oliveira, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região<sup>3</sup>, pelo afastamento da aplicação da pena de perdimento em razão de aspectos formais: *"O que se reprime, através da drástica pena de perdimento, é a fraude, o artifício malicioso para a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, "inclusive a interposição fraudulenta de terceiros". Evidente que a infração deve ser grave em sua substância, e não sob o aspecto meramente formal. No caso concreto, porém, a despeito do esforço desenvolvido pela autoridade autuante, não vejo no procedimento da agravante qualquer objetivo fraudulento ou malicioso. Não atino onde esteja o dano ao erário, a justificar o confisco do equipamento importado"*.

### **Modalidades de Importação**

Antes de passar ao exame do caso concreto, impende ainda tecer algumas observações sobre as modalidades de importação, pois, a depender das características da operação declarada e da operação efetivamente ocorrida, em conjunto com os requisitos já expostos, poderá ficar configurado o dano ao erário, sujeitando os infratores às penalidades daí decorrentes.

<sup>2</sup> Direito Tributário e Empresarial: pareceres. Rio de Janeiro. Forense. 1982. p. 25.

<sup>3</sup> Agravo de Instrumento nº 2005.04.01.046205-1 / 0462051-57.2005.4.04.0000; publicado em 11/01/2006.

A legislação aduaneira prevê três modalidades de importação: **(i)** na importação direta, o importador é o próprio adquirente dos bens importados, realizando a importação com recursos próprios e por seu próprio risco; **(ii)** na importação por conta e ordem de terceiros, o importador presta apenas serviços (de logística, aduaneiros, cotação de preços, intermediação) para o adquirente, que é a pessoa de onde provém os recursos para a realização da importação; e **(iii)** na importação para a revenda a encomendante predeterminado, o importador estabelece uma relação de comissão com adquirente, disciplinada pelo artigo 696 e seguintes do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), pela qual o importador é comissário e o adquirente é o comitente, entrando o importador na operação de importação com recursos próprios e se comprometendo a revender os bens importados ao adquirente<sup>4</sup>.

### **Análise dos elementos levantados pela Fiscalização**

Como relatado, a Fiscalização levantou os seguintes elementos para dar subsídio à acusação que consta no lançamento para a imposição da multa por conversão da pena de perdimento: (i) capacidade econômica e financeira da Neo; (ii) pedido de habilitação ordinária pela Neo, desistência e prestação de informações erradas; (iii) incentivos fiscais estaduais; (iv) riscos e custos das operações; e (v) adiantamento de clientes da Neo.

No caso específico dos autos, há ainda a indicação de que o cliente da Neo e o exportador estrangeiro, SAN FU CHEMICAL CO LTD., pertencem ao mesmo grupo empresarial. Com isso, a Fiscalização afirma *"tal circunstância revelou verdadeira incongruência lógica, porquanto difícil supor que o grupo BRASFANTA precise de outras empresas para comprar de um exportador do mesmo grupo multinacional, e que tais empresas conseguissem melhores condições comerciais. O mais lógico seria o grupo BRASFANTA negociar com a SAN FU CHEMICAL e, celebradas as condições, procurar uma trading company apenas para nacionalizar as mercadorias, através de uma operação por conta e ordem ou por encomenda"*.

Além disso, há um motivo para a realização da operação nos moldes declarados às autoridades, qual seja, empresa do mesmo grupo da FLC, a Luflex, protocolou requerimento de habilitação na modalidade simplificada, porém, no período em que foram registradas as declarações de importação, essa empresa ainda não estava autorizada a realizar operações de comércio exterior.

Ou seja, a grupo empresarial a que pertence FLC e Luflex pretendia realizar uma operação de importação como interveniente, porém, diante da espera pelo deferimento de uma autorização da Receita Federal, escapando dos controles aduaneiros nas operações de comércio exterior, realizou em nome da Neo nessa operação. A FLC desejava realizar operação de importação com empresa de seu mesmo grupo econômico, não estava autorizada a realizar operações de importação - nem ela nem a Luflex, do seu mesmo grupo empresarial - e, para contornar esse impedimento, realizou uma importação mediante a interposição da Neo.

Nesse quadro fático, considerando que a cliente da Neo e a exportadora são do mesmo grupo econômico, o que confirma a ausência de qualquer função da Neo na cadeia comercial, na qualidade de revendedora do mercado interno, e o obstáculo circunstancial à realização da operação de importação pela cliente da Neo, acredito que tenha restado demonstrado pela Fiscalização a ocorrência de uma ocultação realizada mediante fraude ou simulação, na medida em que as partes envolvidas agiram com dolo, na busca da vantagem indevida apontada pela Fiscalização, em prejuízo ao controle aduaneiro.

---

<sup>4</sup> Acórdão nº 3401003.174, de 17/05/2016.

### **Cumulação da Multa por Conversão da Pena de Perdimento e Multa por Cessão de Nome**

A Neo ainda defende a inaplicabilidade da multa, pois foi acusada de ceder seu nome nas operações de importação, diante da incidência do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.

Essa matéria não é nova no CARF. Uma primeira corrente advoga a possibilidade de cumulação, pelo entendimento de que as normas visam proteger bens jurídicos diversos. A pena de perdimento ou multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria tem por objetivo proteger o controle aduaneiro, enquanto que multa por cessão de nome visa proteger o uso do CNPJ. Além disso, o artigo 95, do Decreto Lei nº 37/1966, permitiria a atribuição de responsabilidade, de forma conjunta, entre ocultado e ocultante, em relação à pena de perdimento/multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.

Nesse sentido, decidiu a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ementa de julgado abaixo:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Período de apuração: 09/01/2004 a 11/02/2006

CUMULATIVIDADE DA MULTA DO ART. 33 DA LEI Nº 11.488/07 E DO PERDIMENTO DA MERCADORIA. RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI Nº 11.488/2007. IMPOSSIBILIDADE

A multa do art. 33 da Lei nº 11.488/07 veio para substituir a pena de inaptidão do CNPJ da pessoa jurídica, quando houver cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, e não prejudica a incidência da hipótese de dano ao erário, por ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, prevista no art. 23, V, do DL nº 1.455/76, apenas com perdimento da mercadoria.

Desta maneira, descartada hipótese de aplicação da retroação benigna prevista no artigo 106, II, "c", do Código Tributário Nacional por tratarem-se de penalidades distintas". (Processo nº 12466.002267/200647; Acórdão nº 9303004.345; 3ª Turma da CSRF; Sessão de 06/10/2016; Relatora: Érika Costa Camargos Autran)

Uma segunda corrente defende a aplicação do princípio da especialidade, pelo raciocínio que a multa por cessão de nome estaria veiculada em norma especial para punição, ao passo que a perdimento/multa equivalente ao valor aduaneiro estaria veiculada em norma geral, ambas para tratar de um mesmo ato infracional. Logo, aplicar-se-ia a norma decorrente da regra especial, levando ainda em consideração que essa interpretação se adequaria à norma contida no artigo 100, do Decreto Lei nº 37/1966. Nessa segunda linha de pensamento, pode-se citar o julgado abaixo:

Ementa:

"(...) IMPORTAÇÃO INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA MULTA APLICÁVEL AO IMPORTADOR OSTENSIVO CESSÃO DE NOME PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE DA SANÇÃO IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO.

Com o advento da multa de 10% instituída pelo art. 33 da Lei nº 11.488/07, em face do princípio da especialidade da sanção, não mais se justifica a aplicação ao importador ostensivo da multa de 100% prevista no art. 23, inc. V do Decreto-lei nº 1455/76, sob pena de ilegal bis in idem.

Trecho do Voto Vencedor:

"(...) entendo que com o advento da multa de 10% instituída pelo art. 33 da Lei nº 11.488/07 aplicável à hipótese de pessoa jurídica que ceder o nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários – não mais se justifica a aplicação ao importador ostensivo da multa de 100% prevista no art. 23, inc. V do Decreto-lei nº 1455/76, aplicável 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.

A aplicação cumulativa dessas sanções sobre a importadora ostensiva não somente viola o princípio da especialidade, como constitui um ilegal bis in idem.

Realmente, tratando-se de dispositivos legais que tipificam uma única conduta – “acobertamento” ou “ocultação” dos reais intervenientes ou beneficiários das operações de comércio exterior, evidencia-se o conflito aparente de normas, que impõe a observância do princípio da especialidade que por sua vez determina a prevalência da norma especial, não sendo lícito ao fisco cumulá-la ou agravá-la sequer pela via transversa de suposta solidariedade em penalidade aplicada a outro infrator, pois como expressamente determina o art. 100 do Decreto-lei nº 37/66, “in verbis”: [transcrição do artigo]”. (Processo nº 10314.724447/201230; Acórdão nº 3402002.362; 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária; Sessão de 23/04/2014).

Com efeito, as duas normas visam punir a mesma conduta, de acobertamento ou a ocultação do sujeito passivo nas operações de comércio exterior, sendo que a norma do artigo 23, inciso V, do Decreto Lei nº 1.455/1976 exige que a conduta se ocultação se dê com fraude ou simulação, para a cominação da penalidade. Enquanto o artigo 23, inciso V, do Decreto Lei nº 1.455/1976 abrange todas as partes envolvidas na operação de importação, o artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 foi específico, ao indicar como destinatário da norma a pessoa jurídica acobertante.

Assim, apesar da interpretação teleológica daqueles que afirmam ser a penalidade do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 uma abrandamento da pena capital de inaptidão de CNPJ, há que se considerar a norma tal como foi inserida e ganhou vida no ordenamento jurídico e a interpretação determinada pelo artigo 112, inciso IV, do CTN, o que me leva a adotar a segunda corrente exposta, pela impossibilidade de cumulação das penalidades em apreço, devendo o acobertante ser penalizado com a multa do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, motivo pelo qual proponho o cancelamento do lançamento em relação à Neo.

### **Análise dos Argumentos da FLC**

Com relação aos argumentos levantados pela FLC, defende o responsável solidário que haveria vício insanável, nulidade, tendo em vista que em nenhum momento foi instada a participar ou prestar quaisquer esclarecimentos no processo fiscalizatório e seria indispensável a existência de mandado de procedimento fiscal a ela específico.

Porém, esse argumento não merece prosperar, pois a fase anterior à lavratura do Auto de Infração é marcada pelo caráter inquisitorial, de investigação, pela qual a Fiscalização deve levantar as informações e documentos que demonstrem a ocorrência do fato gerador e/ou de infração à legislação tributária e/ou aduaneira, não exigindo a ordem legal e constitucional que o contribuinte seja intimado dos atos praticados nessa fase.

Muitas vezes, a Fiscalização dispõe de todas as informações para realizar a investigação, a partir de consultas e análises em bases de dados formadas a partir das informações prestadas pelo contribuinte, em cumprimento às suas obrigações acessórias, podendo, ao final, concluir pela realização do lançamento ou não. Outras vezes, a participação do contribuinte é necessária, para esclarecimento de fatos ou prestação de informações adicionais, e o contribuinte é intimado no curso da Fiscalização, mas não para que exerça o seu direito à ampla defesa ou ao contraditório, o que é garantido na fase posterior, com a lavratura de Auto de Infração, que inaugura o contencioso.

Nesse sentido, pela desnecessidade de intimação do contribuinte na fase anterior ao lançamento, é a jurisprudência firmada no CARF, como se observa das decisões a seguir:

**“NULIDADE DO LANÇAMENTO. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. FISCALIZAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.**

O procedimento de fiscalização é eminentemente inquisitorial, de sorte que não é obrigatório - salvo nos casos específicos reservados em Lei - reservar ao fiscalizado a oportunidade do contraditório e da ampla defesa. O direito de defesa se inaugura, propriamente dito, quando do início do processo administrativo, i.e., com a intimação do lançamento e a abertura do prazo para a Impugnação”. (Acórdão nº 2202-003.828; Relator: Dilson Jatahy Fonseca Neto; Data: 09/05/2017)

\*\*\*\*\*

**“NÃO PARTICIPAÇÃO DO INVESTIGADO NA FASE INQUISITORIAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO CONFIGURAÇÃO.**

O lançamento é ato no qual a Fazenda Nacional deduz sua pretensão acerca do crédito tributário, apurado em procedimento de ofício cujo aperfeiçoamento ocorre com a ciência do sujeito passivo, quando, então, finda-se a fase inquisitória. A apresentação de impugnação pelo contribuinte autuado, por sua vez, inaugura a fase imediatamente posterior, denominada litigiosa, quando então é disponibilizado o pleno exercício do direito de defesa. Portanto, a não participação do investigado na referida fase inquisitorial não contraria o princípio constitucional do contraditório e ampla

defesa”.(Acórdão nº 3202-001.475; Relatora: Irene Souza da Trindade Torres Oliveira; Data: 24/02/2015)

Quanto à hipótese de responsabilização do sujeito passivo, no Relatório Fiscal é apontado como fundamento legal o artigo 95, inciso VI, do Decreto nº 37/1966, a seguir transcrito: “*Art.95 - Respondem pela infração: (...) VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora*”.

Como se verifica, a legislação prevê expressamente a responsabilização do encomendante predeterminado, por infrações realizadas em operações de comércio exterior em que tenha participado. Assim, uma vez constatado na ação fiscal que a FLC foi o real encomendante predeterminado e participou dolosamente da infração imputada, deve ser mantida a responsabilização.

Por essas razões, proponho ao Colegiado conhecer e negar provimento aos Recursos Interpostos, mantendo o lançamento.

É como voto.

Augusto Fiel Jorge d' Oliveira - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Tiago Guerra Machado, Redator designado

Com as devidas vênias, apresento nas linhas a seguir os motivos que levaram o Colegiado a divergir do entendimento do i. Relator, para dar provimento aos Recursos Voluntários interpostos e determinar o cancelamento da autuação, em razão de carência probatória por parte da Fiscalização.

De acordo com o Relatório, trata-se lançamento de multa por conversão da pena de perdimento, com fundamento no artigo 23, inciso V, parágrafo 3º, do Decreto nº 1.455/1976, e artigo 105, inciso VI, do Decreto nº 37/1966, no qual foram imputadas as seguintes condutas aos sujeitos passivos: **(a)** ocultação dos verdadeiros encomendantes das mercadorias; e **(b)** uso de documento falso no despacho aduaneiro.

Segundo a Fiscalização, as partes intervenientes das operações de importação declararam às autoridades aduaneiras a modalidade "importação por encomenda", tendo como importador a Target Trading S.A ("Target") e como encomendante a Neo Importação e Exportação e Distribuição Ltda. ("Neo"), porém, na realidade, o verdadeiro encomendante não seria a Neo, mas um terceiro, cliente da Neo, a FLC, também foi arrolada como sujeito passivo.

Para tanto, com o objetivo de demonstrar a ocorrência da infração e, com isso, dar suporte à aplicação da multa, a Fiscalização, para esse caso específico, traz apenas dois elementos de prova: **(a)** o exportador estrangeiro e a FLC pertencem ao mesmo grupo empresarial; e **(b)** empresa do mesmo grupo empresarial da FLC, a Luflex, protocolou requerimento de habilitação na modalidade simplificada, porém, no período em que as operações de importação foram realizadas, a Luflex ainda aguardava autorização da Receita Federal para operar no comércio exterior.

A meu ver, apesar de os elementos colhidos pela Fiscalização servirem como indícios de que a encomendante não seria a Neo, mas sim a FLC, não podem servir como prova única e final de que as infrações à legislação aduaneira foram praticadas.

É de se reconhecer que o fato de a FLC e o exportador pertencerem ao mesmo grupo empresarial somado ao fato que empresa do mesmo grupo empresarial da FLC, a Luflex, à época, aguardava autorização da Receita Federal para operar no comércio exterior chamam a atenção para a possibilidade de ocorrência de infração aduaneira. Porém, tais constatações deveriam ser apenas o início do trabalho de investigação e colheita de provas por parte da Fiscalização, o qual necessariamente deveria ter se aprofundado e trazido elementos adicionais que demonstrassem a divergência entre o operação declarada e operação efetivamente praticada. Nunca poderia ter sido o início e o fim do trabalho de fiscalização.

No caso em análise, a acusação é de que não haveria a menor lógica no papel da Neo na cadeia comercial e que esta seria apenas uma mera repassadora das mercadorias importadas, da exportadora para a FLC, empresas do mesmo grupo econômico. Assim, a verdadeira encomendante seria a FLC, tendo a Neo se prestado ao papel de mera interposta pessoa.

Contudo, não há qualquer prova a evidenciar essa relação entre as partes envolvidas, como, por exemplo, o preço praticado entre exportador e Neo, o preço praticado entre Neo e FLC, a margem de lucro praticada em tais operações, se condizente com uma compra e venda no mercado interno ou com uma mera prestação de serviços. Também, não há qualquer prova no sentido de demonstrar o intuito doloso das partes em praticar uma determinada operação e declarar operação de outra natureza, com o fim de obter alguma vantagem em detrimento do controle aduaneiro.

E, como se sabe, em lançamentos para aplicação da multa por conversão de pena de perdimento, é ônus da Fiscalização provar de maneira cabal as suas acusações. Nesse sentido, vem decidindo a Terceira Seção do CARF, conforme julgado abaixo:

“Não pode o fisco, diante de casos que classifica como “interposição fraudulenta”, olvidar-se de produzir elementos probatórios conclusivos.

Devem os elementos de prova não somente insinuar que tenha havido nas operações um prévio acordo doloso, mas comprovar as condutas imputadas, o que não se vê no presente processo. (...)

Nas autuações referentes ocultação comprovada (que não se alicerçam na presunção estabelecida no §2º do art. 23 Decreto-Lei nº 1.455/1976), o ônus probatório da ocorrência de fraude ou simulação (inclusive a interposição fraudulenta) é do fisco, que deve carrear aos autos elementos que atestem a ocorrência da conduta tal qual tipificada em lei”. (Acórdão nº 3403.002.842; Sessão do dia 25/03/2014; Relator: Rosaldo Trevisan)

Com isso, nesse cenário, entendo que a autuação não merece prosperar em razão de carência probatória por parte da Fiscalização, que não demonstrou de maneira inequívoca a ocorrência da ocultação.

Do mesmo modo, não tendo sido demonstrada a ocorrência da ocultação, deve ser julgada improcedente a segunda acusação da Fiscalização, de uso de documento falso no despacho aduaneiro, com fundamento no artigo 105, inciso VI, do Decreto nº 37/1966, tendo em vista que, ausente a comprovação de que houve ocultação, não há que se falar em utilização de documentos falsos ou adulterados no despacho aduaneiro.

Pelo exposto, voto pelo provimento dos Recursos Voluntários interpostos para determinar o cancelamento da autuação.

Tiago Guerra Machado