



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

**Processo nº** 12466.720324/2011-31  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-003.978 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de setembro de 2017  
**Matéria** COMÉRCIO EXTERIOR - OCULTAÇÃO MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO  
**Recorrente** TARGET TRADING S.A. E OUTROS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Data do fato gerador: 26/08/2009, 09/09/2009, 15/01/2010, 08/02/2010

MODALIDADES DE IMPORTAÇÃO. CONCEITO LEGAL. DIVERGÊNCIA ENTRE OPERAÇÃO DECLARADA E PRATICADA. DANO AO ERÁRIO. OCULTAÇÃO MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO, INCLUSIVE A INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. MULTA POR CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO.

Na importação direta, o importador é o próprio adquirente dos bens importados, realizando a importação com recursos próprios e por seu próprio risco. 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. 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.

Existe um conceito legal para cada modalidade de importação, o que resulta em considerar a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro como uma importação por conta e ordem deste, nos termos do artigo 27 da Lei nº 10.637/2002, e a manter a caracterização de uma importação para a revenda a encomendante predeterminado, na hipótese de haver participação do encomendante predeterminado nas operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior, por força do artigo 11, parágrafo 3º, da Lei nº 11.281/2006.

Na hipótese de divergência entre a operação de importação declarada e a operação de importação efetivamente realizada, havendo ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação,

mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, configura-se o dano ao erário, punido com pena de perdimento das mercadorias, penalidade convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida. (artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76).

INFRAÇÃO DE OCULTAÇÃO MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO, INCLUSIVE A INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. ARTIGO 23 DO DECRETO LEI Nº 1455/76. CARACTERIZAÇÃO.

O tipo infracional previsto no artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76 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", de modo que, para a caracterização da infração, deve ser identificado o dolo e a infração deve ser grave em substância e não uma infração meramente formal.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA COMPROVADA.

A interposição fraudulenta pode ser presumida, na hipótese de não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados para a realização da importação, ou comprovada, na existência de 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.

INFRAÇÃO DE OCULTAÇÃO MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO, INCLUSIVE A INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. ARTIGO 23, INCISO V, DO DECRETO LEI Nº 1455/76. DEMONSTRAÇÃO. PROVA.

Na hipótese de "interposição fraudulenta comprovada", o ônus probatório da ocorrência de "ocultação mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros" é do Fisco, que deve levantar um conjunto de elementos de prova que demonstrem que as condutas imputadas aos intervenientes das operações de comércio exterior se enquadram no tipo infracional previsto no artigo 23, inciso V, do Decreto nº 1.455/1976.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento aos recursos voluntários apresentados, e em negar provimento ao recurso de ofício.

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

AUGUSTO FIEL JORGE D'OLIVEIRA - Relator.

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\$4.185.711,02, 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 às Declarações de Importação listadas na tabela abaixo, tem como sujeito passivo a Target, e aponta como responsáveis solidários a Neo, o Sr. Marcelo Gonçalves Araújo ("Sr. Marcelo Araújo") e a Sampaio Distribuidora de Aço S.A. ("Sampaio"), 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.

| Número das Declarações de Importação | Data de Registro |
|--------------------------------------|------------------|
| 0911359529                           | 26/08/2009       |
| 0912031411                           | 09/09/2009       |
| 1000825576                           | 15/01/2010       |
| 1002098477                           | 08/02/2010       |
| 1002098493                           | 08/02/2010       |
| 1002098507                           | 08/02/2010       |
| 1002098531                           | 08/02/2010       |
| 1002098558                           | 08/02/2010       |
| 1002098574                           | 08/02/2010       |
| 1002098582                           | 08/02/2010       |

A conclusão a que a Fiscalização chegou 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 à 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 líquido 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 os elementos a seguir, uns surgidos em determinada operação de importação, outros na totalidade delas, conforme item 7 da "descrição dos fatos e enquadramento legal" que acompanha o Auto de Infração.

(i) as mercadorias importadas foram BOBINAS DE AÇO LAMINADO A FRIO, produzidas por SIDOR C.A., da Venezuela, e exportadas pela STEELCOM S.A.M., de Mônaco; BOBINAS DE AÇO LAMINADO A QUENTE, produzidas por SIDOR C.A., da Venezuela, e exportadas por STEELCOM S.A.M., de Mônaco; e CHAPAS DE AÇO EM BOBINA, REVESTIDAS COM ZINCO POR PROCESSO DE IMERSÃO A QUENTE, produzidas por YIEH PHUI (CHINA) – TECHNOMATERIAL CO. LTD., da República Popular da China, e exportadas por STEELCOM S.A.M., de Mônaco;

(ii) nos contratos celebrados entre a Target e o exportador e entre a Neo e a Sampaio constam especificação das mercadorias e quantidades idênticas, o que leva a Fiscalização a afirmar que *"cada um dos pedidos e cada um dos contratos especifica de forma idêntica a descrição, qualidade e quantidade das mercadorias, o que indica que a mercadoria prevista em cada contrato era destinada a uma das empresas"*;

(iii) *"as mercadorias foram destinadas diretamente do Porto de Vitória para a SAMPAIO, pois se trata de carga na ordem de muitas toneladas, as notas fiscais da TARGET e da NEO foram emitidas no mesmo dia, e constou no campo transportador o mesmo veículo (PLACA DO VEÍCULO)"*;

(iv) havia contrato de compra e venda anterior à importação; e

(v) *"Havia contratos, pedidos e garantias anteriores às importações, que estipulavam condições que caracterizam a contratação de uma importação por encomenda da SAMPAIO FERRO E AÇO. Sendo assim, as operações foram simuladas, e a NEO foi interposta pessoa que ocultou o real encomendante predeterminado nas importações"*.

Após a ciência do lançamento, tanto o sujeito passivo como responsáveis solidários apresentaram Impugnações, que foram julgadas procedentes em parte pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza, Ceará ("DRJ"), na sessão de julgamento do dia 13/05/2014, em acórdão que possui a seguinte ementa:

"ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 26/08/2009, 09/09/2009, 15/01/2010, 08/02/2010

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: 26/08/2009, 09/09/2009, 15/01/2010, 08/02/2010

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.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 26/08/2009, 09/09/2009, 15/01/2010, 08/02/2010

SOLIDARIEDADE PASSIVA. INFRAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE VINCULAÇÃO COM A INFRAÇÃO.

Para caracterizar a responsabilidade tributária nos termos do art. 95 do Decreto-lei 37/66 é necessário comprovar a vinculação entre o apontado como responsável tributário e a infração ocorrida".

A decisão recorrida exonerou o Sr. Marcelo Araújo da responsabilidade solidária a ele atribuída, considerando improcedentes as demais impugnações, para manter o crédito tributário exigido.

Considerando o valor da multa exonerada, de R\$ 4.185.711,02, o disposto no artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/1972, no artigo 1º da Portaria MF nº 03/2008, vigente à época da decisão, seria o caso de interposição de recurso de ofício mediante declaração da própria decisão, conforme artigo 34, parágrafo 1º, do Decreto nº 70.235/1972, o que não ocorreu.

De qualquer maneira, com fundamento no artigo 34, parágrafo 2º, do Decreto nº 70.235/1972, que prevê a possibilidade de a autoridade julgadora cumprir essa formalidade, caso percebido que o recurso deixou de ser interposto quando deveria sê-lo, mesmo ausente a declaração da decisão recorrida, o recurso de ofício será considerado como devidamente interposto, para fins de revisão da sujeição passiva do Sr. Marcelo Araújo, adiantando-se, neste relatório, que o valor exonerado ainda está acima do atualmente previsto pela Portaria MF nº

63/2007, motivo pelo qual não se aplicará a Súmula CARF nº 103<sup>1</sup>, para fins de aferição de seu conhecimento.

Dessa decisão, a Target foi cientificada no dia 20/06/2014, conforme documento de fls. 7708 e apresentou tempestivo Recurso Voluntário no dia 18/07/2014, conforme documento de fls. 7733, 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 falso ideológico, segundo a Target, a acusação fiscal, não resultar em tal penalidade.

Já a Neo foi cientificada no dia 20/06/2014, conforme documento de fls. 7709, e apresentou tempestivo Recurso Voluntário no dia 18/07/2014, conforme documento de fls. 7823, 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 Sampaio foi cientificada no dia 23/06/2014, conforme documento de fls. 7711, e apresentou tempestivo Recurso Voluntário no dia 09/07/2014, conforme documento de fls. 7713, na qual pede que seja excluída do polo passivo da autuação, cancelando-se o Termo de Sujeição Passiva Solidária, pelos seguintes motivos: **(i)** ausência de dolo, fraude ou simulação por parte da Sampaio; **(ii)** o negócio firmado entre a Sampaio e a Neo estaria eivado de boa-fé; **(iii)** a penalidade não poderia ser aplicada por atribuição de responsabilidade à Sampaio, por ausência de previsão legal, por não ter sido demonstrado que a Sampaio tivesse participado ou se beneficiado dos atos alegadamente praticados pela Target e pela Neo, pela pessoalidade da pena prevista no artigo 137, inciso II, do CTN e artigo 100, do Decreto nº 37/1966; e **(iv)** não poderia haver acusação contra a Sampaio, em razão da ausência de Mandado de Procedimento Fiscal em seu nome.

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

É o relatório.

---

<sup>1</sup> Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

## Voto

Conselheiro AUGUSTO FIEL JORGE D'OLIVEIRA

### Recursos Voluntários

Os Recursos Voluntários interpostos são tempestivos e preenchem os demais requisitos para sua admissibilidade, portanto, devem ser conhecidos.

### Interposição Fraudulenta de Terceiros

A questão que é colocada ao Colegiado diz respeito à aplicação de multa por conversão da pena de perdimento, sob a acusação de que as intervenientes em operações de importação praticaram infração aduaneira que é considerada dano ao Erário, com fundamento legal no 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>2</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-

<sup>2</sup> "Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002". Editora Noeses. São Paulo. 2005. p. 108-109.

19.2012.4.04.7000/PR<sup>3</sup>: *"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 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>4</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.

Ao analisar todo o histórico da legislação que trata dessa infração, o Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira, no Acórdão nº 3401003.253, de 27/09/2016, expôs seu entendimento no sentido de que as normas que tratam dessa infração *"se alinham a uma busca de combater a lavagem de dinheiro, através do combate à fraude e à simulação. A Aduana, antes desse período, já tinha, na sua missão institucional mundial, o combate à prática desleal e à fraude, mas houve um substancial impulso nesses últimos anos"*. E continua, *"desse conjunto de iniciativas, no âmbito do comércio exterior, resultaram a valorização do controle aduaneiro em geral e, especificamente, a eleição do conhecimento da origem, disponibilidade e destinação dos recursos usados nas importações e exportações como elemento tático de investigação"*. (grifos nossos)

<sup>3</sup> Relatora: Maria de Fátima Freitas Labarrère; 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Data: 03/08/2016

<sup>4</sup> Direito Tributário e Empresarial: pareceres. Rio de Janeiro. Forense. 1982. p. 25.

Assim, a partir dessa perspectiva na interpretação e aplicação das normas que tratam da infração de interposição fraudulenta, o Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira observou que:

"Não constitui elemento essencial do tipo a ocultação do real interessado na operação. A ocultação deve ter sido perpetrada mediante fraude ou simulação, ou interposição fraudulenta.

Não constitui elemento essencial do tipo a falta de informação do real interessado na operação nas declarações prestadas à autoridade aduaneira. É necessário que essa falta de informação se caracterize como falsa declaração, no propósito de ocultar, usando de fraude ou simulação.

A Lei criou as figuras da 'importação por conta e ordem' e da 'importação por encomenda', o que concorre para balancear as necessidades dos atores na operações de importação com as do controle aduaneiro. Essas figuras receberam normas que as disciplinam. A observação dessas normas pelos importadores atende o controle aduaneiro. Mas a desobediência dessas normas não constitui elemento essencial do tipo, embora o descumprimento das normas seja característica da infração". (grifos nossos)

Logo, em linha com o acima exposto, não compartilho do entendimento daqueles que defendem que a mera falta de informação dos reais adquirentes nos documentos prestados às autoridades aduaneiras seria, por si só, a própria simulação ou a fraude, em prejuízo ao controle aduaneiro, a caracterizar a infração. Em tais casos, não basta à Fiscalização apenas afirmar que a simulação é a indicação errada do sujeito passivo nos documentos de controle aduaneiro, devendo levantar um conjunto de elementos que façam prova do dolo dos agentes envolvidos e do intuito de enganar a Fazenda Pública, para obtenção de uma vantagem e imposição de um prejuízo ao controle aduaneiro.

Por oportuno, pelo afastamento da aplicação da pena de perdimento em razão de aspectos formais, destaco manifestação do Desembargador Antônio Albino Ramos de Oliveira, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região: *"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*"<sup>5</sup>.

### **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.

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

<sup>5</sup> Agravo de Instrumento nº 2005.04.01.046205-1 / 0462051-57.2005.4.04.0000; publicado em 11/01/2006.

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 revenda a encomendante predeterminado ("importação por encomenda"), 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>6</sup>.

Essas características de cada modalidade são obtidas a partir dos preceitos legais sobre a matéria. Logo, o que há é um conceito legal para cada modalidade de importação. Além disso, deve-se ressaltar que as leis que tratam da "*importação por conta e ordem*" e da "*importação para revenda a encomendante predeterminado*" outorgaram à Receita Federal a competência para estabelecer os requisitos e condições para a qualificação de determinada operação em uma dessas modalidades, para fins de reconhecimento do tratamento tributário próprio a tais operações, além de definição de atribuição de responsabilidade tributária. É ler os artigos abaixo:

Medida Provisória nº 2.158-35/2001:

"Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro; e

I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora ou exportadora por conta e ordem de terceiro; e (Redação dada pela Lei nº 12.995, de 2014)" (grifos nossos)

\*\*\*\*\*

Lei nº 11.281/2006:

"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.

§ 1º A Secretaria da Receita Federal:

I - estabelecerá os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora na forma do caput deste artigo"; (grifos nossos)

Nesse contexto, com relação à modalidade de importação por conta e ordem, destaque-se o artigo 27 da Lei nº 10.637/2002, que prevê que "*a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste*" e a Instrução Normativa nº 225/2002, que traz os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica em operações por conta e ordem de terceiros.

<sup>6</sup> Acórdão nº 3401003.174, de 17/05/2016.

Já no que diz respeito à *"importação para revenda a encomendante predeterminado"*, merece destaque uma alteração legislativa ocorrida logo após a edição dos seus dispositivos de regência, trazida pelo artigo 18 da Lei nº 11.452/2007, que acrescentou o parágrafo 3º ao artigo 11 da Lei nº 11.281/2006, conforme abaixo:

"Art. 18. O art. 11 da Lei no 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, passa a vigorar acrescido do seguinte § 3º:

“Art. 11. (...) § 3º - Considera-se promovida na forma do caput deste artigo a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior.” (NR)

A respeito desse dispositivo, o Conselheiro Rosaldo Trevisan, em recente acórdão, afirmou:

"O referido artigo 11 da Lei recebeu um § 3o, em 2007, acrescentado pela Lei no 11.452, de modo a “pacificar a interpretação dada pela administração tributária federal às operações de importação de que trata o art. 11” (conforme parecer do relator, Deputado Neucimar Fraga/PLES, na conversão da MP no 328/2006 na Lei no 11.452, disponível em (...): [segue transcrição do dispositivo]

Por certo que tal dispositivo foi inserido pelo parlamentar capixaba em prol das empresas daquela região que atuam com os benefícios do FUNDAP, para aclarar que as importações por encomenda não se descaracterizam pelo simples fato de haver participação do encomendante nas operações comerciais, mitigando autuações frequentes da RFB, à época, com entendimento diverso. Assim, é irrelevante, por si, a ligação entre a exportadora e a encomendante, ou a participação desta ou daquela na fixação de preços. Aliás, o artigo 14 da Lei no 11.281/2011, em sua redação original, afirma que são aplicáveis ao importador e ao encomendante as regras sobre preços de transferência, já prevendo eventual vinculação entre partes, e que esta não descaracterizaria, por si, a modalidade de importação por encomenda". (Acórdão nº 3401003.908, de 27/07/2017)

Dessa maneira, não se exige para a caracterização de uma *"importação para revenda a encomendante predeterminado"* que o importador seja o responsável exclusivo pelas tratativas e ajustes com o exportador e, de outro lado, a participação do encomendante predeterminado nas operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior não afasta a caracterização da operação nessa modalidade, o que, inclusive, acabou por rechaçar alguns conceitos de *"importação para revenda a encomendante predeterminado"* antes defendidos na doutrina e por parte dos operadores de direito. Com isso, como já afirmado, o conceito de *"importação para revenda a encomendante predeterminado"* deve ser buscado e é aquele definido pela Lei.

Nesse sentido, uma vez que a Lei deixou claro o papel do importador por encomenda na operação de aquisição do produto do exterior e outorgou à Receita Federal a competência para estabelecer os requisitos e condições para a atuação da pessoa jurídica importadora nessa modalidade de importação, verifica-se que o que é importante para a qualificação nessa modalidade é que o importador utilize recursos próprios, pois, como determina a Instrução Normativa nº 634/2006: *"Artigo 1º - (...) Parágrafo único. Não se*

*considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente".*

Assim, na hipótese em que a importadora não utiliza recursos próprios, a operação passaria ser considerada como operação por conta e ordem de terceiros, por força do disposto no artigo 11, parágrafo 2º, da Lei nº 11.281/2006, *in verbis*:

"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. (...) § 2º A operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do § 1º deste artigo presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001".

Como se vê, apesar de existir um conjunto de elementos para se verificar a ocorrência de interposição fraudulenta, pela leitura da legislação que instituiu a infração e considerando o histórico na qual está inserida, de medidas que visam combater a lavagem de dinheiro, através do combate à fraude e à simulação, o ponto sensível e que merece atenção é a origem dos recursos aplicados nas operações de comércio exterior, o que, a meu ver, até conduz a uma preponderância desse elemento frente a outros, que se traduz em uma importante baliza para a qualificação de determinada operação em uma ou outra modalidade.

#### **Do exame do caso concreto - Operação Declarada e Acusação Fiscal**

Nos lançamentos de multa por conversão da pena de perdimento que decorrem da imputação da prática de "interposição fraudulenta", é necessário que se tenha claro qual a operação declarada pelos partícipes da infração e a operação que as autoridades aduaneiras entendem ter efetivamente ocorrido.

Isso porque, os elementos trazidos da Fiscalização para qualificar uma operação em uma modalidade diversa da que foi declarada às autoridades dependerá, por óbvio, do conhecimento de que modalidade diversa foi essa. Assim, determinados elementos que seriam importantes para demonstrar a ocorrência de uma ocultação mediante fraude ou simulação em uma operação entendida pela Fiscalização como uma operação por conta e ordem podem não ser importantes para demonstração da infração em uma operação entendida como uma operação de importação por encomenda. E o inverso também é verdadeiro.

Para ilustrar, se a Fiscalização entende que determinada operação declarada como importação por conta própria por A seguida de uma revenda no mercado interno para B, na realidade, se tratava de uma operação por conta e ordem, poderá levantar provas que demonstrem que foi B e não A que participou dos entendimentos comerciais relativos à aquisição dos produtos no exterior. Agora, se a acusação é de que houve, na realidade, uma operação de importação por encomenda, essa mesma prova não tem qualquer pertinência, pois não desqualificaria a operação nessa modalidade, tendo em vista o disposto no parágrafo 3º do artigo 11 da Lei nº 11.281/2006.

Esta, portanto, a importância de se conhecer exatamente a operação declarada e a operação entendida como ocorrida pela Fiscalização.

Nesse ponto, é certo que a Fiscalização, ao lavrar o Auto de Infração e o respectivo Relatório Fiscal, deve individualizar a conduta das partes envolvidas e apontar, de maneira clara, explícita/precisa e congruente a acusação que dá origem à cominação da penalidade (artigo 10, incisos II, III e IV, do Decreto nº 70.235/1972; artigo 50, parágrafo 1º, da Lei nº 9.784/1999). Quanto mais gravosa a penalidade imputada, mais cuidado deve ter a autoridade fiscal-aduaneira ao apresentar as razões de fato e de direito que a fundamentam. Não podem ser admitidas acusações abertas, genéricas, sob pena de violação ao direito à ampla defesa e ao contraditório (artigo 5º, LV, da Carta da República), com as nulidades daí decorrentes (artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972), além disso, a acusação deve ser clara, explícita/precisa e congruente, para evidenciar o critério jurídico adotado pela autoridade no exercício do lançamento, que não poderá ser modificado ao longo do processo administrativo, como prevê o artigo 146, do CTN.

Seguindo a autoridade lançadora tais requisitos legais, a lide estará delimitada, o que permitirá às partes o exercício de seu direito de defesa de forma adequada e aos julgadores a correta apreciação da controvérsia, com a aplicação da legislação ao caso concreto que lhes é submetido.

No presente caso, de acordo com o que foi declarado nas informações prestadas às autoridades aduaneiras, e como defendem as Recorrentes ao longo do processo, as operações de importação teriam ocorrido na modalidade de "*importação por encomenda*", na qual a *trading company* Target teria atuado como importadora e a Neo como encomendante predeterminado e, em seguida, a Neo teria realizado outra revenda no mercado interno aos seus clientes.

Assim, teriam ocorrido, na realidade, três operações distintas: (i) operação de importação entre Target e o exportador localizado no exterior; (ii) após a nacionalização das mercadorias, uma revenda no mercado interno entre Target ao encomendante predeterminado Neo; e (iii) por último, outra revenda no mercado interno entre a Neo e um dos seus clientes.

Nesse caso, como visto acima, para a caracterização da operação na modalidade declarada, os recursos para a realização das operações de importação deveriam necessariamente ser da Target, sendo ela a responsável pelo risco da operação.

Todavia, as autoridades lançadoras entendem que a operação declarada às autoridades aduaneiras não corresponde a que efetivamente ocorreu.

Pela análise do Relatório Fiscal, percebe-se certa incongruência na exposição dos elementos que caracterizariam a infração aduaneira, que deixam até uma dúvida inicial para o caminho que irá seguir a acusação do lançamento, ora apontando para uma acusação de que, na realidade e em contrariedade ao que fora informado às autoridades fiscais, teria ocorrido uma importação por conta e ordem - quando menciona, por exemplo, que Target e Neo seriam meras prestadoras de serviços de nacionalização - , ora apontando para uma acusação de prática de importação por encomenda, em que o encomendante predeterminado não seria a Neo, como informado às autoridades aduaneiras, mas sim os clientes da Neo.

De qualquer maneira, uma leitura mais acurada do Relatório permite que sejam afastadas eventuais dúvidas e que se conclua que a acusação fiscal é de que a operação praticada se deu na modalidade "*importação por encomenda*", mas tendo como encomendante os clientes da Neo.

No Relatório Fiscal, há algumas referências no sentido de que o entendimento da Fiscalização é de que teria ocorrido, de fato, uma "*importação por*

*encomenda*", como se verifica nos trechos a seguir, em que, inclusive, a Fiscalização reconhece que os recursos para pagamento das operações de importação, ou seja, o risco da operação de importação, era da Target, em linha com o que se espera de uma *"importação por encomenda"*:

"Na presente ação fiscal, como será demonstrado no decorrer deste relatório, 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". (Item 2 do Relatório Fiscal)

\*\*\*\*\*

"Os custos referentes ao desembaraço aduaneiro e tributos sobre o comércio exterior teriam sido suportados pela TARGET, que apresentou documentação (fls 2555 a 2598) referente ao crédito usualmente obtido perante instituições bancárias". (Item 6 do Relatório Fiscal) (grifos nossos)

Essa conclusão ganha mais força pela afirmação da Fiscalização, no sentido de que os elementos por ela colhidos revelariam uma *"prestação de serviços de desembaraço aduaneiro, nos moldes do que há alguns anos se consideraria uma importação por conta e ordem, e que só não é possível nos dias atuais por força da presunção legal do § 3º, Art. 11, da Lei nº 11.281/2006, incluído pela Lei nº 11.452/2007"*.

Além disso, a corroborar nosso entendimento quanto ao conteúdo da acusação fiscal, cabe destacar a seguinte afirmação da Fiscalização, na qual deixa claro a operação efetivamente praticada, aos seus olhos, pelos Recorrentes, e o principal motivo para a prática de tal operação:

"Diante do exposto, resta claro que, nas importações investigadas na presente ação fiscal, o Sr. Marcelo Araújo e os clientes da STEELCOM, estes últimos os verdadeiros encomendantes das mercadorias, valeram-se da TARGET e da NEO para providenciar a nacionalização, portanto, não buscaram a TARGET/NEO para comprar no mercado interno, mas para **promover importações por encomenda**. Dessa forma puderam, mediante simulação, tirar proveito da redução de custos proporcionada por benefícios fiscais do ICMS". (Item 6 do Relatório Fiscal) (grifos nossos)

Mas o que afasta de vez a trilha, por vezes, titubeante seguida pelo Relatório Fiscal é o enquadramento legal apresentado para dar fundamento à sujeição passiva, que é descrito nos itens 7 e 9 do Relatório Fiscal, e aponta os artigos 106 e 603 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009), que tratam de responsabilidade solidária em relação a tributos e responsabilidade por infração, de forma expressa, para os casos de *"importação por encomenda"*, com se verifica a seguir:

"Art. 106. É responsável solidário: (...) IV - o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora (Decreto-Lei no 37, de 1966, art. 32, parágrafo único, alínea "d", com a redação dada pela Lei no 11.281, de 2006, art. 12); (...)

Art. 603. Respondem pela infração (Decreto-Lei no 37, de 1966, art. 95): (...) VI - conjunta ou isoladamente, o importador e o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora (Decreto-Lei no 37, de 1966, art. 95, inciso VI, com a redação dada pela Lei no 11.281, de 2006, art. 12)".

Com essas considerações, pode-se concluir que a acusação fiscal é de que as Recorrentes praticaram, na realidade, uma *"importação por encomenda"*, que teve como encomendante predeterminado não a Neo, mas sim os seus clientes. Segundo a Fiscalização, haveria um vazio na posição ocupada pela Neo na cadeia comercial, a Neo não teria autonomia ou segregação de propósitos em relação a Target, portanto, tais empresas, do mesmo, grupo, agiriam em conjunto, sendo o papel efetivo da Neo apenas o de ceder o seu nome nos documentos de importação, para que aparecesse no lugar da reais encomendantes, a saber, as clientes da Neo. O objetivo principal apontado pela Fiscalização: a obtenção de benefícios fiscais de ICMS.

Nesse contexto, seguindo a linha adotada pela Fiscalização, a relação comercial existente, de revenda de mercadorias no mercado interno, após a realização de importação por encomenda, não seria entre a Neo e seus clientes, mas sim uma relação direta entre os clientes da Neo e a Target, sendo necessário, portanto, o levantamento de provas nesse sentido.

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

Como relatado, a Fiscalização levantou os seguintes elementos para dar subsídio à acusação que consta no Auto de Infração para lançamento 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 cotejo entre os elementos levantados e a acusação realizada, de que teria ocorrido uma *"importação por encomenda"* em que o encomendante predeterminado eram os clientes da Neo e não a Neo, como informado às autoridades aduaneiras, existem elementos que, de plano, não se prestam a tal finalidade, enquanto que outros merecem maior exame, para que se verifique a demonstração ou não do enquadramento na infração descrita no lançamento.

Quanto à tentativa da Neo de, possuindo uma habilitação simplificada para operações de comércio exterior, almejar uma habilitação ordinária, a Fiscalização expõe que a prestação de informações erradas seguida da desistência e do indeferimento do pedido evidenciaria *"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"*. Contudo, a Neo não pode ser acusada de se esquivar do adequado controle aduaneiro, em razão de ter apresentado um pedido de habilitação em uma modalidade que permite a realização de operações de maior vulto no comércio exterior. A prestação de informações erradas e a desistência do pedido no curso do procedimento devem ter como efeito justamente o efeito que tiveram, qual seja, o indeferimento do pedido, não podendo a Fiscalização tentar atribuir um nexo de causalidade entre eventos nos quais tal nexo inexistente, pois da desistência de um pedido de habilitação ordinária não se chega à conclusão de que a Neo presta deliberadamente informações equivocadas em operações de importação por ela realizadas, para prejudicar o controle aduaneiro.

De igual modo, não prospera o elemento levantado que diz respeito aos incentivos fiscais estaduais, que, inclusive, são apontados pela Fiscalização como o maior objetivo de toda a estrutura comercial performada pela Neo, Target e os clientes da Neo.

Segundo a Fiscalização, em razão dos benefícios fiscais previstos nas legislações dos Estados do Espírito Santo e Santa Catarina, *"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"*.

Esse elemento trazido pela Fiscalização faria todo o sentido se a acusação fosse de que os Recorrentes realizaram uma operação por conta e ordem de terceiros, tendo em vista a interpretação do artigo 155, parágrafo 2º, inciso IX, alínea "a", da Carta da República, para fixação do sujeito ativo do ICMS incidente na operação de importação, no sentido de que: *"O sujeito ativo da relação jurídico-tributária do ICMS é o Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria (alínea "a" do inciso IX do § 2o do art. 155 da Carta de Outubro); pouco importando se o desembaraço aduaneiro ocorreu por meio de ente federativo diverso"*<sup>7</sup>.

Isso porque, nos casos em que é declarada uma operação de importação por conta própria, realizada a partir de um Estado com benefício fiscal, mas, na realidade há uma operação de importação por conta e ordem, em favor de um real adquirente localizado em Estado sem benefício fiscal, a ocultação do real adquirente permite, de forma ilegal, a fixação do sujeito ativo e do sujeito passivo do ICMS no Estado que outorga benefícios de carga tributária de ICMS reduzida nas operações de importação. E esse benefício pode acabar sendo transferido para o real adquirente na operação subsequente, de "venda no mercado interno".

Todavia, no presente caso, não se vislumbra essa vantagem, pois as diferenças entre a operação declarada ao Fisco e aquela que é exposta como efetivamente ocorrida na acusação fiscal não implicam qualquer modificação nem no sujeito passivo nem no sujeito ativo do ICMS.

Percebam que na operação declarada, de importação sob encomenda, a Target é a importadora e a Neo a encomendante predeterminada, sendo devido, portanto, o ICMS, com os benefícios porventura aplicáveis, aos Estados em que localizados o estabelecimento importador da Target, Espírito Santo ou Santa Catarina. Já a operação apontada pela Fiscalização como ocorrida continua sendo uma importação sob encomenda, com a diferença apenas no encomendante predeterminado que, segundo a Fiscalização não seria a Neo, mas sim os clientes da Neo. Nesse cenário, não há qualquer modificação quanto aos sujeitos passivo e ativo do ICMS na operação de importação, que continuariam a ser a Target e os Estados do Espírito Santo e de Santa Catarina, respectivamente.

Logo, é desprovida de qualquer fundamento a constatação de que o objetivo central da utilização da Neo como interposta pessoa teria como objetivo a busca por incentivos fiscais de ICMS. Essa constatação só se sustentaria, caso a acusação estivesse lastreada em provas de que a operação efetiva, realizada entre os atores da importação, fosse de importação por conta e ordem. Contudo, é a própria Fiscalização quem afirma que a operação efetivamente realizada foi de importação por encomenda e que a Target é quem arcou com os recursos para o pagamento das operações de importação, o que denotaria a sua conformidade com o que determina a Lei para a utilização dessa modalidade.

<sup>7</sup> RE 299079, Relator(a): Min. CARLOS BRITTO, Primeira Turma, julgado em 30/06/2004.

Portanto, também esse elemento não condiz com a acusação desenvolvida no lançamento.

Com relação à capacidade econômica e financeira da Neo, a Instrução Normativa SRF nº 634/2006 prevê em seu artigo 5º, parágrafo único, que: “*Art. 5º - O importador por encomenda e o encomendante ficarão sujeitos à exigência de garantia para autorização da entrega ou desembaraço aduaneiro de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou patrimônio líquido do importador ou do encomendante. Parágrafo único. Os intervenientes referidos no caput estarão sujeitos a procedimento especial de fiscalização, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002, diante de indícios de incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira citada*”.

Por sua vez, a Instrução Normativa SRF nº 228/2002 determina que, durante o procedimento de fiscalização, a empresa será intimada a comprovar informações relativas (i) ao seu efetivo funcionamento e condição de real adquirente ou vendedor de mercadorias, e (ii) “*a origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos necessários à prática das operações*” (artigo 4º, incisos I e II, da IN SRF nº 228/2002). E, para efeitos de prova do item (ii), nos termos do artigo 6º da referida Instrução Normativa, podem ser apresentados registros e demonstrações contábeis, documentos referentes a integralização do capital social, transmissão de propriedade de bens e direitos que lhe pertenciam e do recebimento do correspondente preço e financiamento de terceiros, dentre outros documentos que se prestem a comprovar a capacidade econômica e financeira.

Nesse contexto, a Fiscalização entendeu que a Neo não disporia de capacidade para realizar as operações na condição de encomendante predeterminado, pois não haveria registro na contabilidade da empresa de quaisquer empréstimos e financiamentos e o capital social da empresa seria de valor reduzido, tendo em conta a constatação, pela Fiscalização, de que a integralização de capital por transferência de direitos sobre bem imóvel à titularidade da Neo não havia sido devidamente registrada no Registro de Imóveis competente.

Contra essa acusação, as Recorrentes Neo e Target defendem que a capacidade econômica e financeira da Neo decorre de suas disponibilidades de caixa, que têm origem em fluxo de caixa positivo da Neo, em razão de sua estrutura comercial, pela qual a empresa paga seus fornecedores a prazo, em média 120 dias, e recebe de seus clientes à vista, acostando para fins de demonstração um laudo elaborado por auditoria independente, antes do encerramento da ação fiscal e, portanto, antes da lavratura do Auto de Infração.

No Relatório Fiscal, a autoridade lançadora expõe as conclusões do laudo elaborado pela auditoria independente, que efetivamente em sua conclusão 5 atesta 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*”. Porém, a Fiscalização despreza a validade de tal laudo para comprovar o que se propõe, ao afirmar que “*de início, já se pode concluir que tal relatório não é capaz de comprovar capacidade econômica e financeira, por não considerar as demais despesas e receitas, operacionais ou não-operacionais*”. (grifos nossos)

Na realidade, o que prejudicaria a capacidade econômica e financeira da Neo seria a ausência de consideração de despesas, não de receitas, que só viriam a agregar tal capacidade. E, ao se levar em conta a estrutura da Neo, tal como informado em documentos apresentados à Receita, possuindo a Neo apenas 7 (sete) funcionários espalhados por pequenos

escritórios em três cidades distintas, comparada com o volume de sua operação comercial, na casa dos milhões de reais, constata-se que tais despesas operacionais e não operacionais não são, em tese, potenciais centros de drenagem de capacidade econômica e financeira da empresa.

De qualquer modo, em se tratando de lançamento, caberia a Fiscalização, após o recebimento de relevante prova em contrário às suas conclusões, a partir dos registros e demonstrações contábeis da Neo, aprofundar a análise até então realizada para provar a ausência de capacidade, o que não foi feito, limitando-se a Fiscalização a apontar o reduzido capital social e a ausência de empréstimos.

O primeiro, como se sabe, é mera rubrica contábil, parada no tempo, que indica o montante de capital aportado pelos sócios ou acionistas na sociedade naquele momento específico, não servindo para demonstrar a capacidade econômica e financeira da sociedade ao longo do tempo, em razão da dinâmica de entradas e saídas de capital no desenvolvimento do objetivo social. Assim, uma sociedade com capital social baixo pode aplicá-lo em produto inovador, gerar receitas e possuir um caixa muitas vezes o valor de seu capital social, o que denotará uma alta capacidade econômica e financeira. Por outro lado, pode uma sociedade ter um capital de milhões de reais, subscrito ao longo de décadas, mas se encontrar em um setor no qual a concorrência é acirrada e auferir resultados negativos ao longo dos anos, culminado em um caixa sem qualquer liquidez e dívidas com terceiros altíssimas, o que denotará uma baixíssima capacidade econômica e financeira. No primeiro exemplo, há capital social baixo e alta capacidade econômica e financeira. No segundo, há capital social elevado e baixa capacidade econômica e financeira. Logo, a indicação, por si só, de capital social reduzido não conduz à conclusão pretendida pela Fiscalização.

Já a indicação de que a Neo não possuiria empréstimos não é forte para justificar sua ausência de capacidade, pois tal capacidade pode ser evidenciada de outras formas que não só o capital de sócios e de terceiros, não tendo a Fiscalização aprofundado o exame desse ponto, mesmo após apresentação de laudo pela Neo, o que me permite concluir que não restou comprovada a alegada incapacidade econômica e financeira.

Outro elemento que sustenta a tese acusatória é que haveria adiantamentos de recursos de clientes em favor da Neo, adiantamentos estes que correspondiam ao valor de sinal exigido pelo Neo, que variava entre 20% (vinte por cento) e 30% (trinta por cento), mas que sequer foram imputados em relação a todas as operações de importação, como as arroladas e discutidas nos processos administrativos nº 12466.720324/2011-31, 12466.720345/2011-56, 12466.720326/2011-20 e 12466.720340/2011-23. De acordo com a Fiscalização, *"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"*.

Como exposto acima, a origem dos recursos aplicados nas operações de comércio exterior é elemento importantíssimo a ser examinado para a verificação da modalidade efetivamente adotada pelos intervenientes das operações de comércio exterior e

para fins de enquadramento de determinada operação como uma interposição fraudulenta, considerando todo o histórico da legislação e o aperfeiçoamento do controle aduaneiro, com vistas ao combate à lavagem de dinheiro, fraude e simulação.

Assim, o adiantamento de recursos para o importador na modalidade por conta própria ou por encomenda é elemento suficiente para descaracterizar a natureza dessas operações, com as consequências daí derivadas. Desse modo, o que se combate e deseja evitar é a transferência de recursos para o importador.

No presente caso, o elemento consistente no adiantamento de recursos é apresentado sob um viés diferente, pois não se está diante de um adiantamento de recursos para o importador, a ser aplicado na operação de importação, mas sim de um adiantamento de recursos em uma operação interna, de revenda de mercadorias de um encomendante predeterminado ao seu cliente no país, o que, *a priori*, seria admitido, dentro de uma política comercial de exigência de sinal, com vistas a obter uma garantia, ainda que parcial, do pagamento do preço e a mitigar os riscos de inadimplência. Portanto, o adiantamento de recursos tem conotações diversas, se verificado em operações de importação ou no mercado interno.

De qualquer maneira, nesse contexto, o adiantamento de recursos poderia ser alegado para, em conjunto com outros elementos, corroborar uma acusação de que a Neo, informada como encomendante predeterminado, não disporia de recursos próprios e estaria apenas se interpondo entre o importador por conta e ordem e o cliente no país, que, assim, deveria constar perante as autoridades aduaneiras como encomendante predeterminado.

Porém, a Fiscalização utiliza esse elemento para dar mais uma justificativa para a acusação realizada: a Neo teria sido interposta entre a Target e os reais encomendantes predeterminados, que seriam os clientes da Neo, justamente para possibilitar um adiantamento de recursos para a operação de importação. Sem a interposição da Neo, essa operação seria qualificada como uma importação por conta e ordem. Daí a interposição da Neo entre a Target e os clientes da Neo.

Contudo, esse raciocínio não se sustenta.

Primeiro, porque essa afirmação deveria ser provada não apenas com a transferência de recursos entre os clientes da Neo para a Neo, mas também com a comprovação da segunda perna dessa operação, de uma suposta transferência de recursos da Neo para a Target, o que não ocorre na ação fiscal.

Segundo, porque é contrária às próprias constatações da Fiscalização. Apesar da colocação de tal acusação, é a própria Fiscalização que dá subsídios para a sua contestação, ao defender no lançamento que a operação efetivamente ocorrida foi uma importação por encomenda tendo como encomendante predeterminado os clientes da Neo - e não a acusação de que seria uma importação por conta e ordem -, deixando claro, de forma expressa, que as despesas relativas às operações de importação foram arcadas pela Target, quando afirma: "Os custos referentes ao desembaraço aduaneiro e tributos sobre o comércio exterior teriam sido suportados pela TARGET, que apresentou documentação (fls 2555 a 2598) referente ao crédito usualmente obtido perante instituições bancárias". (Item 6 do Relatório Fiscal) (grifos nossos)

A Fiscalização ainda apresenta um último elemento para qualificar os clientes da Neo como os reais encomendantes, no lugar da própria Neo, ao expor que os riscos e custos das operações seriam assumidos pelos clientes da Neo, havendo 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.

Para tanto, narra o resultado de diligência no representante do exportador estrangeiro de aço, que atuava no país na função de intermediador de negócios (artigos 722 e seguintes do Código Civil) e celebrou contratos de corretagem não-exclusiva para obtenção de clientes tanto para a Target quanto para a Neo. A conclusão a que chegou a Fiscalização é que *"tenta-se fazer crer que nas operações com a NEO a comissão seria por uma mera venda, e não pela obtenção de um adquirente/encomendante"*, a partir da constatação de que não faria sentido a empresa corretora *"(1) atuar como corretora para a NEO na venda de aço anteriormente importado pela TARGET; (2) ter atuado nessas mesmas importações como representante STEELCOM; (3) atuar como representante STEELCOM também para os "clientes" da NEO"*.

Quanto a esse ponto, as Recorrentes defendem a segregação de atividades entre a Neo e a Target, expondo que a segunda é uma empresa sólida, fundada em 1997 e que conta com 57 funcionários, possuidora de clientes de grande porte dos mais variados segmentos da economia e que teria recolhido aos cofres públicos em torno de R\$1.000.000.000,00 (um bilhão de reais) nos 10 anos anteriores à autuação, enquanto que a primeira foi constituída no ano de 2009, com o objetivo de captar uma oportunidade de mercado, para atuar como distribuidora de mercadorias no mercado interno, principalmente aço e seus produtos, em razão da diferença entre o preço praticado àquela época no mercado interno pelas siderúrgicas nacionais, muito mais elevado que o praticado e que podia ser obtido no mercado internacional. Além disso, as Recorrentes expõem que as operações foram realizadas com a prática de margem de lucro, compatíveis com as observadas em seu mercado de atuação.

A meu ver, esse é principal ponto levantado pela Fiscalização para a fundamentar a acusação de que os clientes da Neo e não a Neo seriam os encomendantes predeterminados.

Se o exportador já tinha seus contatos comerciais para a venda de aço no país, em princípio, parece ser mais vantajoso realizar esse fornecimento diretamente e não buscar um distribuidor para realizar a venda internacional e depois aproximar esse mesmo distribuidor de contatos comerciais compradores do aço. Nesse caso, realmente, o encomendante predeterminado seria o cliente da Neo, não sobrando lugar para a Neo na cadeia comercial.

Por outro lado, é possível que os compradores de aço no país, acostumados a obter esse fornecimento ao longo de anos das principais siderúrgicas nacionais, por meio de operações de compra e venda no mercado interno, não desejassem se aventurar no terreno complexo e, para aqueles que não o conhecem, perigoso, das operações de comércio exterior, mesmo que pudessem obter preços mais vantajosos do insumo no mercado internacional. Assim, nenhum fornecimento se concretizaria e de nada adiantaria ter aço mais barato no mercado internacional e potenciais compradores desse produto, salvo se alguma empresa estivesse disposta a assumir o risco de comprar o insumo no mercado internacional e, com a mercadoria já nacionalizada, ofertar no mercado interno, em concorrência com os grandes

grupos siderúrgicos nacionais. Nesse caso, o papel de distribuidora da Neo faria sentido na cadeia comercial, não podendo ser considerada uma mera interposta.

De qualquer modo, não há no lançamento qualquer informação a respeito das margens praticadas entre a Target e a Neo e entre a Neo e seus clientes, a fim de corroborar o efetivo papel da Neo, no contexto das operações realizadas. Em operações de interposição fraudulenta, normalmente, o que se encontra é a pessoa interposta como mera repassadora das mercadorias importadas ao real adquirente, sem apurar qualquer margem de lucro ou com margens de lucro baixíssimas. No presente caso, a Fiscalização não faz qualquer prova nesse sentido, existindo ainda laudo apresentado pelas Recorrentes, segundo o qual tais operações teriam se dado com margem de lucro condizente com o mercado de atuação.

Em lançamentos para cominação de multa por conversão de pena de perdimento, em razão da prática de infração de interposição fraudulenta, o ônus da prova é do Fisco, que deve provar de maneira cabal as suas acusações. Nesse sentido, é o entendimento da Terceira Seção do CARF, conforme julgado a seguir transcrito:

“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)

Além dessa deficiência probatória, ainda nesse tópico que trata da estrutura comercial em que inserida a Neo, importante destacar a informação trazida pelas Recorrentes e omitida do Relatório Fiscal, de que a Neo apresentou Consulta à Administração, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 740/2007, para obter o entendimento formal da Receita Federal sobre a legitimidade das operações que pretendia realizar, na qual a Neo expôs os motivos para sua constituição, a relação comercial entre ela e a Target, a sua posição na cadeia comercial, juntando, inclusive, modelos dos contratos entre a Neo e a Target e a entre a Neo e seus clientes.

Todavia, essa consulta foi declarada ineficaz, sob o entendimento de que a Neo não teria apontada dúvida objetiva a respeito da legislação federal, tendo demonstrado perfeita compreensão da sistemática da importação por encomenda.

Apesar de se reconhecer que a consulta declarada ineficaz não produz quaisquer efeitos vinculativos entre contribuinte e a Administração, a sua propositura indica o desejo da Neo de revelar - e não esconder - as operações que pretendia praticar, na busca de uma chancela da Administração Pública quanto à sua conformidade em relação à legislação vigente.

Por todo o exposto, já caminhando para a conclusão, nesse quadro fático, considerando que o principal motivo apontado pela Fiscalização para a realização da alegada fraude não se mostrou procedente, por ser indiferente a influência de benefícios fiscais de ICMS na operação declarada e na operação entendida pela Fiscalização como realizada, e

levando em conta ainda a existência de processo de consulta com a exposição de uma estrutura comercial revelada pela Neo e que posteriormente veio a ser atacada pelo Fisco, acredito que não tenha restado demonstrado pela Fiscalização a ocorrência de uma ocultação realizada mediante fraude ou simulação.

Não foi comprovado, de maneira cabal, que os envolvidos na operação (clientes da Neo, Neo e Target) tenham agido de forma dolosa para prestar informação incorreta quanto ao real encomendante, na busca de uma vantagem indevida, em prejuízo ao controle aduaneiro. Na realidade, a principal vantagem apontada pela Fiscalização, utilização de benefícios fiscais de ICMS, simplesmente não subsiste frente à operação acobertada, segundo a acusação fiscal.

Por último, impende-se registrar e ressaltar que a análise aqui realizada e as conclusões alcançadas **não estão, de forma alguma, a cancelar, a concordar ou a reconhecer como em conformidade com o ordenamento jurídico o modelo de negócios, assim como as estrutura contratual e comercial adotadas pela Target, Neo e clientes da Neo nas operações de importação que deram origem ao presente lançamento**, mas está a se afirmar e a concluir que o lançamento é improcedente, **por carência probatória por parte da Fiscalização**, tendo em vista que a Fiscalização não foi capaz de demonstrar a contento, pelo levantamento de um conjunto de elementos de prova satisfatórios, que as condutas imputadas aos intervenientes das operações de comércio exterior se enquadravam no tipo infracional previsto no artigo 23, inciso V, parágrafo 3º, do Decreto nº 1.455/1976.

Diante da não demonstração da acusação de *"ocultação (...) mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros"*, de igual modo, 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, pois, se não há comprovação de que houve ocultação, em decorrência, também não há comprovação de que os documentos utilizados no despacho aduaneiro tenham sido falsificados ou adulterados.

### **Recurso de Ofício**

Como adiantado no Relatório, haveria de constar na decisão recorrida declaração de interposição de Recurso de Ofício, tendo em vista a exoneração do Sr. Marcelo Araújo da responsabilidade solidária a ele atribuída, no valor de R\$ 4.185.711,02, tendo em vista o disposto no artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/1972, e no artigo 1º da Portaria MF nº 03/2008, vigente à época da decisão.

De qualquer maneira, com fundamento no artigo 34, parágrafo 2º, do Decreto nº 70.235/1972, que prevê a possibilidade de a autoridade julgadora cumprir essa formalidade, caso percebido que o recurso deixou de ser interposto quando deveria sê-lo, mesmo ausente a declaração da decisão recorrida, **o recurso de ofício será considerado como devidamente interposto, para fins de revisão da sujeição passiva do Sr. Marcelo Araújo**.

Além disso, como o valor exonerado está acima do atualmente previsto pela Portaria MF nº 63/2007, considerando o entendimento firmado pela Súmula CARF nº 103, pela qual *"para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância"*, o Recurso de Ofício merece ser conhecido.

Entretanto, uma vez não reconhecida a ocorrência da infração imputada aos intervenientes das operações de comércio exterior, deve-se, em consequência, **reconhecer a**

improcedência da atribuição da responsabilidade por infração ao Sr. Marcelo Araújo, ficando prejudicada a revisão da discussão de mérito travada em primeiro piso, que entendeu pela inexistência de responsabilidade no caso.

Com isso, o Recurso de Ofício merece ser conhecido, mas ter seu provimento negado, por não ter sido demonstrado pela Fiscalização a ocorrência da infração.

### **Conclusão**

Por essas razões, proponho ao Colegiado conhecer e dar provimento aos Recursos Voluntários interpostos, para determinar o cancelamento do lançamento, e conhecer e negar provimento ao recurso de ofício.

AUGUSTO FIEL JORGE D'OLIVEIRA - Relator