



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12466.720627/2020-44
ACÓRDÃO	3001-004.079 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	WISE COMERCIO INTERNACIONAL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 28/02/2018

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NA IMPORTAÇÃO

A ocultação dos reais intervenientes nas operações de comércio exterior, vendedor e comprador, mediante fraude ou simulação, caracterizam a infração prevista no Artigo 23, Inciso V do Decreto 1455/1976, definida como dano ao erário, punível com a pena de perdimento da mercadoria prevista no parágrafo 1o do mesmo artigo, que na impossibilidade da apreensão, é substituída pela multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, prevista no parágrafo 3o do mesmo artigo.

TDPF. AUSÊNCIA DE NULIDADE

O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização e não tem o condão de outorgar ou de suprimir a competência legal do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. SUJEIÇÃO PASSIVA DO IMPORTADOR OSTENSIVO

Na importação realizada com interposição fraudulenta de terceiro, em que for identificado o real adquirente da mercadoria, tanto o importador oculto como o ostensivo podem ser qualificados como contribuintes dos tributos e penalidades incidentes na operação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencido o conselheiro Daniel Moreno Castillo, que dava provimento.

Assinado Digitalmente

Marco Unaian Neves de Miranda – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Carlos de Barros Pereira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Daniel Moreno Castillo, Larissa Cassia Favaro Boldrin, Leandro Wilhelm Wolff, Marco Unaian Neves de Miranda, Sergio Roberto Pereira Araujo, Luiz Carlos de Barros Pereira (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado em 17/09/2020 no valor de R\$ 102.290,63. A infração imputada é a prevista no inciso V, artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, em que se considera dano ao erário, em relação às mercadorias estrangeiras na importação, a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. A infração é punida com a pena de perdimento das mercadorias. No caso concreto, foi aplicada a multa equivalente ao valor aduaneiro, prevista no §3º do referido artigo. Além da empresa WISE COMERCIO INTERNACIONAL LTDA, também foi elencado como sujeito passivo a empresa DONGFANG BAZAR E BIJUTERIAS LTDA.

Em síntese, trouxe o relatório fiscal:

- O presente Auto de Infração se refere as mercadorias importadas em nome da WISE, através das Declarações de Importação, cujo sujeito passivo oculto é a empresa DONGFANG BAZAR E BIJUTERIAS LTDA, CNPJ nº 03.381.525/0001-02, doravante denominada “DONGFANG”.

- Todas as importações por conta própria, nesse período, foram realizadas pela filial da Wise localizada em Maceió/AL. A utilização da filial de Maceió/AL nas importações está relacionado com a obtenção pela Wise do Regime Especial concedido pelo estado de Alagoas. Nenhuma dessas importações chegou ao país ou foi desembaraçada através de porto localizado nesse estado. Todas entraram no país e foram desembaraçadas por unidades aduaneiras

localizadas no estado do Rio de Janeiro conforme planilha no Anexo 4, com exceção da DI nº 18/1353317-4, cuja carga entrou no país pelo porto de Santos, mas foi desembarçada pela DRF-Nova Iguaçu (RJ).

- A conclusão da existência de ocultação foi baseada nos seguintes elementos:

Giro de estoque

- É possível constatar que das 343 Declarações de Importação registradas na modalidade por conta própria, em apenas 28 delas as mercadorias foram remetidas para armazém ou depósito. Ou seja, em aproximadamente 92% das importações da Wise ocorreu a transferência integral de TODOS os itens diretamente do recinto alfandegado para seus clientes no dia do desembarço ou poucos dias depois.

- E que para as mercadorias que foram encaminhadas para armazenagem ou depósito antes do envio para os clientes, o procedimento não é diferente, as notas fiscais de remessa para armazenagem foram emitidas na mesma data ou em data bem próxima das notas fiscais de venda para os clientes. E o envio para armazenagem se decorreu do aumento nas fiscalizações das importações da Wise, no Porto de Itaguaí, a partir de julho de 2018, em função das suspeitas da prática de interposição fraudulenta, o que a fez alterar seu modus operandi para tentar aparentar que suas importações eram por conta própria.

- Não é factível que uma empresa consiga importar e revender para diversos clientes imediatamente após o desembarço a totalidade de tamanha variedade e quantidade de mercadorias. Foram impressionantes 28.457.727 unidades de mercadorias. Nada permaneceu em estoque. É obvio que essas mercadorias já estavam encomendadas antes da importação.

Dos pedidos de compra das mercadorias do fornecedor estrangeiro

- Que solicitada a apresentar os contratos comerciais firmados com os fornecedores no exterior a empresa WISE e cópias das comunicações escritas (cartas, e-mails, etc) no decorrer das negociações realizados no período de janeiro de 2018 a agosto de 2019, a empresa WISE apresentou contratos comerciais firmados a partir do mês de agosto de 2019 (com exceção de dois firmados em 2018, mas cujo reconhecimento de firma do sócio da Wise e da representação consular no Rio de Janeiro também foram efetuados a partir de agosto de 2019). Ou seja, todos os contratos apresentados se referem a período posterior ao solicitado e analisado na presente fiscalização.

- Que os contratos apresentados eram padronizados e previam que para realização da negociação o comprador deveria emitir um pedido de compra ao vendedor contendo todos os dados do item 4. Este pedido de compra somente seria válido após o aceite do vendedor.

- Que foi solicitado a empresa WISE que apresentasse os pedidos de compra para fins de comprovação de que as mercadorias importadas pela Wise foram por ela negociadas com os fornecedores no exterior. Que a empresa WISE não apresentou os pedidos de compra e toda a documentação apresentada se refere ao momento posterior ao pedido de compra.

- Que a empresa WISE informou que as negociações foram realizadas, na grande maioria, de forma verbal, conforme contratos firmados com os fornecedores, com posterior emissão das respectivas faturas comerciais; contrariando os contratos apresentados, nos quais não existia previsão de negociação verbal, mas sim por meio de pedido de compra assinado pelo comprador e vendedor.

- Que não é viável que uma empresa registre 343 Declarações de Importação no período aproximado de 2 anos, com tamanha variedade e quantidade de diferentes itens, sem possuir NENHUMA documentação referente a negociação dessas mercadorias, antes da conclusão da compra, com o fornecedor estrangeiro.

- Que dentre os emails apresentados, somente um fazia referência a um pedido de compra realizado por terceiros. E que questionada a se manifestar sobre este email a resposta da WISE foi evasiva sem apresentação de qualquer documento.

- Que o contrato firmado entre a Wise e a empresa Getsêmani Logística Aduaneira, para prestação de serviços de desembaraço aduaneiro e consultoria em comércio exterior, também previa a existência de um pedido de compra no início do processo de importação.

Da documentação referente a venda das mercadorias no país.

- Nenhum pedido de compra de mercadorias efetuado pelos clientes da Wise foi apresentado. Ora a empresa informa que são muitos pedidos e solicita prorrogação de prazo. Ora informa que as negociações são verbais. É possível afirmar que as mercadorias importadas pela Wise foram negociadas diretamente por seus clientes com os fornecedores no exterior. A partir daí, a Wise atuou como intermediário dessa transação. Ela recebeu a documentação emitida no exterior em seu nome, registrou a Declaração de Importação na modalidade por conta própria e depois repassou as mercadorias para os reais compradores.

Dos fornecedores no exterior e dos Clientes no país.

- No período fiscalizado a Wise informou possuir 39 (trinta e nove) fornecedores no exterior e 164 (cento e sessenta e quatro) clientes no país. Apesar dessa variedade de clientes, foi constatado que as mercadorias de cada Declaração de Importação sempre foram revendidas para o mesmo cliente ou para o mesmo grupo de clientes com algum relacionamento entre os sócios.

Do não pagamento dos fornecedores no exterior.

- A Wise foi intimada a apresentar todos os contratos de câmbio referente ao período fiscalizado, conforme item 16 do Termo de Intimação nº 2020 – 001, para verificação da regularidade desses pagamentos. Na resposta foram apresentados diversos contratos de câmbio (Anexo 27). Após o confronto desses contratos com as correspondentes Declarações de Importação foi constatado a ausência de pagamento de 246 (duzentos e quarenta e seis) importações realizadas por conta própria e 34 (trinta e quatro) por conta e ordem de terceiros.

- Que a WISE justificou a não apresentação dos contratos de câmbio pois teria havido negociação e prorrogação do prazo de pagamento pelo exportador, e que teve problemas

de liquidez nos anos de 2018 e 2019, devido a atrasos na liberação das cargas e perdas de times comerciais em datas comemorativas.

- As justificativas da WISE para não apresentação dos contatos de câmbio não se sustentariam. 1) A empresa não apresentou nenhum documento comprovando negociação com o exportador para prorrogação de prazos. 2) Aproximadamente 70 % das Declarações foram selecionadas para o canal verde, ou seja, sem conferência aduaneira. Nesse caso as Declarações são desembaraçadas no mesmo dia do registro ou em data bem próxima. 3) Não procede o alegado prejuízo no período pois, conforme as Demonstrações Contábeis apresentadas para o período fiscalizado pela Wise (Anexo 3), foi apurado um lucro de R\$ 2.611.603,84 no ano de 2018 e de R\$ 4.190.847,59 de janeiro a agosto de 2019. A falta de liquidez também não se justifica, uma vez que os pagamentos aos fornecedores no exterior foram informados nas fichas do câmbio das Declarações de Importação na modalidade a prazo de até 180 dias, enquanto que os recebimentos dos clientes no país dessas mercadorias ocorreram, em média, no prazo de até 60 dias.

- Acrescente-se o fato de que um prazo de até 180 dias para pagamento ao fornecedor estrangeiro, sem qualquer garantia, é bastante incomum no comércio exterior. Mas o caso em questão é pior ainda, os fornecedores continuaram a vender para a Wise mesmo sem receber pelas entregas anteriores de mercadorias, algumas há mais de 6 meses. Nenhuma empresa vai continuar fornecendo mercadoria para outra, principalmente para aquelas localizadas em outro país, a partir do não recebimento de uma venda. Só existe uma conclusão para essa situação: terceiros efetuaram o pagamento aos fornecedores no exterior, mediante contrato de câmbio ou até mesmo por outros meios.

Do fracionamento do recebimento em valores inferiores a R\$ 10.000,00.

- A Wise foi intimada a apresentar o extrato de movimentação de títulos (francesinha) emitidos no período de janeiro de 2018 a agosto de 2019, conforme quesito 22 do Termo de Intimação nº 2020 001. Este extrato contém o nome e os dados dos pagamentos efetuados pelos clientes da Wise para quitação das notas fiscais de venda de mercadorias.

- Após analisar os extratos apresentados, foi observado uma prática recorrente em relação ao pagamento dessas notas fiscais. Os valores das notas fiscais de venda foram fracionados em quantidade de parcelas de forma que o valor de cada uma delas sempre fosse inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais). Além disso, o vencimento de cada parcela sempre ocorreu em data bem próxima uma das outras.

- A empresa WISE teria justificado que o motivo para o fracionamento decorreria de dificuldades dos clientes para realização de TED, DOC ou pagamento de títulos de alto valor em função de limitações de tetos estipulados pelas instituições financeiras.

- Que tal justificativa se revela improcedente pois nos extratos bancários apresentados diversos clientes fizeram transferências para a conta bancária da Wise, em valores muito superiores a R\$ 10.000,00 (dez mil reais). Inclusive o cliente citado na intimação.

- Portanto, diferentemente do informado pela Wise, os clientes não possuem impedimento para efetuar os pagamentos das notas fiscais em valores superiores a R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

- Essa prática permitiu, para o período fiscalizado, que esses pagamentos pudessem ser efetuados em espécie. Dessa forma, o pagamento pode ser efetuado por qualquer pessoa, sem a sua identificação, inclusive da origem desses recursos.

- Este tópico apresenta mais uma característica comum as empresas importadoras que praticam a interposição fraudulenta, qual seja, a utilização de artifícios para burlar os controles estabelecidos pelas autoridades monetárias e consequentemente dificultar a identificação de terceiros e da origem de recursos empregados nas suas operações.

Da escrituração contábil e fiscal

- Outra característica das empresas importadoras que indica a ocorrência da ocultação dos reais adquirentes/encomendantes das mercadorias é a inexistência ou inconsistência na sua escrituração contábil e fiscal.

- Durante o procedimento de revisão de ofício da habilitação da Wise para atuar no comércio exterior, previsto no artigo 14 da Instrução Normativa RFB nº 1603/2015, efetuado no ano de 2019, foi constatada a não entrega de sua Escrituração Contábil Fiscal (ECF) nos anos de 2014, 2015, 2016, 2017 e 2018. Somente após intimação lavrada durante o procedimento de revisão elas foram entregues, sob pena de suspensão da habilitação pelo não atendimento.

- Ainda assim, foram constatadas inconsistências na escrituração contábil do ano de 2018, objeto dessa fiscalização. A empresa foi intimada a: 1) Apresentar a composição por cliente do saldo inicial e final da conta “Contas a receber Clientes”, com a identificação do número e valor das notas fiscais pendentes de pagamento de cada um desses clientes; 2) Apresentar documentação hábil e idônea que comprove os lançamentos contábeis discriminados efetuados na conta “Caixa”. A empresa solicitou duas prorrogações de prazo para atendimento e ao final respondeu que não houve tempo hábil e colaboradores suficientes para atender ao primeiro pedido, e, em relação ao segundo pedido, alegou que houve erro por parte da empresa contratada para prestação de serviços contábeis, e que os lançamentos na conta “caixa” não existiam. Ao que se conclui que a empresa não apresentou nenhum documento.

- Embora a conta que contém os valores a receber dos clientes seja fundamental para o controle de suas operações, os lançamentos foram efetuados de forma genérica impossibilitando a identificação dos registros. Não se sabe quem pagou o que. No histórico do lançamento somente consta a expressão: “Valor recebimento de cliente nesta data”.

- Não é plausível que uma empresa como a Wise, cuja única atividade seja a compra e venda de mercadorias estrangeiras, com uma quantidade elevada de clientes, não possua um controle sobre os valores recebidos ou a receber desses clientes. A escrituração oficial é realizada

de forma a dificultar a identificação das operações, mas seguramente existe um controle paralelo efetuado pela Wise.

- Da análise da conta “caixa”, que registra os recebimentos e pagamentos em espécie efetuados pela empresa, foi observado um elevado valor do saldo diário, próximo de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), conforme razão do mês de dezembro de 2018.

- Se os lançamentos registrados na conta caixa fossem idôneos significaria dizer que a Wise manteve sob sua guarda, elevados valores em espécie no ano de 2018. O que não faz o menor sentido tendo em vista os riscos envolvidos nessa prática e por outro lado, pela facilidade e segurança de movimentação de recursos através do sistema financeiro nacional. Na verdade, a Wise simulou a entrada de recursos na conta caixa para posteriormente utilizar a justificativa de que os depósitos em espécie efetuados na sua conta bancária e sem comprovação de sua origem, seriam provenientes do caixa da empresa.

- É apresentada tabela contendo o valor do saldo da conta caixa ao final de cada mês, durante o ano de 2018 (dados extraídos da ECF apresentada pela Wise).

- O saldo inicial já é elevado para o fim a que se destina a conta caixa. Entretanto, o saldo final de cada mês continua aumentando ao longo do ano até chegar ao valor de R\$ 1.011.699,95 no mês de outubro. A partir daí, no mês de novembro e, principalmente, no mês de dezembro o saldo diminui até chegar no dia 31/12/2018 ao valor próximo do saldo inicial. O objetivo dos elevados valores lançados a crédito na conta caixa nesses dois meses é o de não deixar em evidência o saldo fictício dessa conta no Balanço Patrimonial levantado em 31/12/2018. Este fato fica comprovado nos diversos lançamentos efetuados a crédito nessa conta em dezembro de 2018, supostamente a título de pagamentos em espécie a fornecedores, inclusive nº exterior, conforme razão da conta caixa anexado acima e constante no quesito 8.2 do Termo de Intimação 2020 – 002.

- Além disso, foram observados diversos lançamentos registrados como entrada de recursos em espécie no caixa não correspondentes com os extratos bancários e incomuns para o que se espera das operações nessa conta.

- Foram solicitadas cópias de cheques para análise, pois todos foram registrados na contabilidade como saque da conta bancária da Wise e entrada de recursos no caixa da empresa. Porém, diversas cópias dos cheques apresentados na resposta, se referem a pagamentos de despesas.

- Foram solicitados os documentos comprobatórios de diversos lançamentos contábeis efetuados como entrada de recursos da conta caixa provenientes da conta bancária da Wise. Na resposta, conforme consta na coluna “Descrição detalhada”, fica demonstrado que nenhum desses lançamentos correspondem a entrada de recursos na conta caixa. O total desses lançamentos registrados incorretamente como entrada de recursos na conta caixa corresponde a R\$ 742.507,18.

- Dessa forma, ficou demonstrado que a Wise simulou lançamentos contábeis de entrada de recursos na conta caixa com o objetivo de, posteriormente, justificar depósitos em espécie efetuados na sua conta bancária como sendo provenientes do caixa da empresa.

Conclusão a respeito da análise da operação de WISE

Existem elementos no modus operandi das empresas importadoras que comprovam a existência de ocultação.

No caso da WISE foram encontrados os seguintes elementos:

- Embora as mercadorias importadas sejam de grande variedade de itens e baixo valor unitário, como demonstrado no tópico 6.1, TODAS foram revendidas imediatamente para os reais adquirentes, ocultos nas respectivas Declarações de Importação registradas na modalidade “própria”. NADA permaneceu em estoque. O que caracteriza uma importação por conta e ordem ou encomenda.

- Nenhum pedido de compra das mercadorias ou documento similar foi apresentado para comprovar que as negociações com os fornecedores estrangeiros foram efetuadas pela Wise, mesmo após várias intimações da fiscalização.

- Nenhum documento de negociação das vendas das mercadorias no mercado interno ou similar foi apresentado para comprovar em qual momento elas ocorreram, apesar de exaustivamente solicitado. Esse é mais um elemento para comprovar que as mercadorias foram encomendadas previamente às importações.

- Os fornecedores estrangeiros continuaram vendendo para a Wise mesmo sem receber pelas mercadorias já entregues. Se eles não receberam da Wise e continuaram fornecendo as mercadorias é porque terceiros ocultos na operação efetuaram esses pagamentos.

- As faturas das notas fiscais de venda da Wise foram fracionadas em quantidade de parcelas que resultasse em valor inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais), sempre com vencimento em curto período. Essa prática objetivou permitir que os pagamentos fossem feitos em espécie, impossibilitando a identificação da pessoa que efetuou o pagamento e da origem desses recursos.

- Nos últimos 05 anos a Wise deixou de entregar sua Escrituração Fiscal Digital (ECF), somente o fazendo após intimação no procedimento de revisão de sua habilitação para operar nº comércio exterior. E mesmo após sua entrega diversas inconsistências foram observadas nessa escrituração, em especial nas contas “caixa” e “contas a receber”. O objetivo dessa prática é dificultar o procedimento de fiscalização, no caso da não entrega, ou simular registros na contabilidade para encobrir as operações que de fato ocorreram.

Da empresa DONGFANG oculta nas DIs registradas em nome da WISE

- A participação da empresa DONGFANG no valor aduaneiro de cada Declaração de Importação foi calculada proporcionalmente ao valor da nota fiscal de venda emitida pela Wise em nome dessa empresa.

- Essas importações apresentaram as mesmas características detalhadamente descritas no tópico 6 que demonstram a ocultação da DONGFANG nas Declarações de Importação mencionadas nº quadro acima

- Isso demonstra que as mercadorias foram encomendadas, separadamente por cada cliente, previamente à importação. Do contrário teríamos que admitir a total perfeição da Wise no seu ramo de atividade. Pois ela conseguiu revender imediatamente TODAS as mercadorias compradas. Mas não é somente isso, como as importações, supostamente por conta própria, sempre foram revendidas para o mesmo cliente ou grupo de clientes com alguma relação entre eles, a Wise conseguiu “PREVER” exatamente quando e quais eram as mercadorias que esses clientes estavam necessitando.

Da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias.

- Considerando as irregularidades praticadas pela WISE, apuradas durante este procedimento de fiscalização, aplicamos a penalidade da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, nos termos do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76. A citada legislação define como dano ao Erário a ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação. Infrações punidas com o perdimento das mercadorias ou multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria. Diante do exposto e considerando que as mercadorias foram revendidas é cabível a multa nº valor de R\$ 102.290,63, equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas através das Declarações de Importação abaixo relacionadas e revendidas para a empresa DONGFANG.

Do enquadramento da empresa DONGFANG

- Existe expressa previsão legal estabelecendo que deverão responder pela infração, conjunta ou isoladamente, qualquer pessoa que de qualquer forma concorra para sua prática ou dela se beneficie, nos termos do art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966.

- Além disso, são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, no caso a importação das mercadorias efetuadas em nome da WISE, e revendidas para a DONGFANG, conforme art. 124 da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional).

- Assim, observada a legislação supracitada, tendo em vista ter concorrido para a prática e ter se beneficiado da infração, a empresa DONGFANG, é apontada nessa fiscalização como responsável solidária.

Da falsidade, em tese, de documento necessário ao desembaraço

- Diante das irregularidades apontadas no presente Relatório, configura-se a falsidade ideológica, em tese, nas Declarações de Importação referentes as operações registradas de forma simulada para ocultação dos verdadeiros responsáveis pelas operações.

- Nesse sentido, são ideologicamente falsas, em tese, as Declarações de Importação relacionadas no tópico 8.2, registradas na modalidade “por conta própria”, e os documentos que as instruem: Conhecimento de Carga (BL/AWB) e Fatura (Invoice).

- Não bastasse a ocultação do sujeito passivo caracterizada neste Auto de Infração, o uso de documento falso no desembaraço aduaneiro também acarreta a aplicação da pena de perdimento ou multa proporcional ao valor aduaneiro das mercadorias, conforme determina o Decreto Nº 6.759/2009 (Art. 689 V).

Impugnação.

A empresa DONGFANG não apresentou impugnação ao auto de infração.

Em 04/11/2020 a empresa WISE COMERCIO INTERNACIONAL LTDA apresentou impugnação ao auto de infração. Em síntese trouxe:

- Que meras provas indiciárias e presuntivas, que tem como base outros processos de importação, que não os ora autuados, alegações tais como a “estranheza” da revenda quase que integral para um comprador ou o período diminuto de tempo das mercadorias em armazém/depósito, infundadas asserções de que as mercadorias foram encomendadas previamente à importação por terceiro ou alusões genéricas ao modus operandi da importadora, não tem o condão, por si só, de lastrear a imposição da penalidade pecuniária, que exige, além da demonstração cabal da ocultação, também a comprovação do elemento volitivo (dolo) em cometer a infração danosa ao erário.

- Nem mesmo se poderia aventar da imposição do referido gravame à ora impugnante, posto que a multa pela infração prescrita pelo artigo 23, §3º do Decreto-lei 1.455/76, regulamentada pelo art. 689, §1º, do RA, tem por destinatário legal o pretenso real adquirente ou encomendante, atribuindo ao importador oculto (e não ao importador ostensivo, identificado pelo Fisco como a ora impugnante) a condição de sujeito passivo na relação jurídica de caráter sancionatório.

- Está eivado de nulidade o presente auto de infração, porquanto, ao que pese identificado o suposto real adquirente, a autoridade aduaneira invocou a norma presuntiva da interposição, fundamentando a imposição do gravame em uma suposta ausência de comprovação da origem dos recursos empregados na importação.

PRELIMINARMENTE

- **Da ausência de motivação e fundamentação fática e de direito do ato administrativo de lançamento.**

- O auto de infração, em sua “DESCRIÇÃO DE FATOS RELACIONADOS À INFRAÇÃO” e em seu “ENQUADRAMENTO LEGAL DA INFRAÇÃO” não indica fatos que se subsumam à norma,

nem especifica qual a tipificação legal causadora de dano ao erário, nos termos do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455 de 1976.

- O auto de infração de fls. 2 à 5 nem mesmo individualiza o motivo de fato e de direito da conversão da pena de perdimento em multa, bem como, deixa de indicar se por terem sido consumidas, se por terem sido revendidas, ou se por não terem sido localizadas, se evadindo de apresentar fato que se subsuma à norma.

- Da mesma forma podemos observar que o “TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL” também não traz a devida fundamentação de fato e de direito, na medida em que nos tópicos 2 a 7 do indigitado termo não há qualquer vinculação dos supostos indícios ensejadores da pena de perdimento com as importações ora autuadas, sendo referentes a operações de importação totalmente distintas.

- A bem da verdade, as operações de importação ora autuadas somente constam dos tópicos 8 e 9, sendo que, naquele primeiro, se atém a mencionar que as importações ora autuadas possuem as mesmas características descritas no tópico 6 (outros processos de importação), sem, a qualquer momento, apresentar fatos e provas concretas de que as operações em tela possuem, efetivamente, estas supostas características indiciárias.

- De bem se ver que no caso em tela não é indicada a conduta típica ou demonstrado o nexo de causalidade entre as importações e os indícios relacionados nos tópicos 2 a 7, tampouco é denotado o inciso no qual se estriba a fiscalização para aplicar a sanção, de modo que resta iniludivelmente prejudicada a defesa da ora impugnante.

- Da ilegitimidade da WISE para figurar com sujeito passivo.

- Releva notar ainda que, mesmo que fosse comprovada a ocultação, a importadora sequer poderia figurar no pólo passivo do liame sancionatório em questão. Isto porque, a sanção substitutiva do perdimento – multa equivalente ao valor aduaneiro – deverá ter como sujeito passivo aquele ao qual é imputada o perdimento (pena substituída), é dizer, ao suposto “importador oculto”/real adquirente/encomendante.

- Da impossibilidade de conversão da pena de perdimento em multa por inobservância de formalidade prévia

- A autoridade fiscal, neste sentido, presume que as mercadorias em comento não poderiam ser localizadas, em virtude de sua natureza e volume, aplicando diretamente a conversão da pena de perdimento em multa, sem, contudo, intimar a impugnante e os compradores para que indiquem a localização, ou se a mercadoria teria sido consumida ou revendida.

- Da inexistência de atribuição legal e da inexistência de autorização e ilegal instauração do procedimento fiscal

- No caso em tela não observamos qualquer decisão fundamentada de autoridade competente que delegue atribuição para que o auditor possa lavrar o presente auto, nem mesmo

requerimento de autorização para instalação de procedimento fiscalização tendente a aplicação da pena de perdimento, ou mesmo que delegue a competência para o fiscal proceder apresente fiscalização.

- Também não há nos autos qualquer ato do Superintendente Regional que designasse outra unidade para conduzir o procedimento tendente aplicação da pena de perdimento.

DO MÉRITO

Da não comprovação da ocultação do real adquirente. Atuação baseada somente em indícios e presunções.

- O que observamos no caso em tela é a tentativa da autoridade aduaneira de vincular a presente importação, com pretensos fatos ocorridos em outras importações, que não guardam qualquer nexo com as importações ora autuadas. Fá-lo, contudo, sem a adequada e imprescindível motivação, sem a apresentação de provas, inclusive confessando a ausência de evidências, ao alegar que “deve-se lançar mão de provas indiciárias e presuntivas”.

- A autoridade fiscal não aponta sequer o mínimo para comprovar a ocultação, tampouco o faz para a denotação do elemento volitivo (dolo) dos agentes envolvidos, porquanto se evade do dever legal de demonstrar o intuito da fiscalizada de enganar a Fazenda Pública que implique prejuízo ao controle aduaneiro.

- No caso em tela os supostos indícios não se correlacionam, sendo inclusive de operações de importações distintas, e são neutralizadas pelas explanações já apresentadas pela impugnante, que são reiteradas na presente impugnação bem como pelos documentos já colacionados, quais sejam, contratos de fornecimento internacional, e-mail que materializam as negociações com o exportador, fechamentos de câmbios fls. 2445, e nos ora anexados (doc. Comprobatórios), e, bem como, os comprovantes de gastos com o registro e custeio da importação, que ora são apresentados (doc. comprobatórios). Logo, os indícios trazidos pela fiscalização, com a devida vênia, são imprestáveis para o juízo de inferência.

Do giro de estoque e da ausência de ilegalidade.

- A assertiva está em dissonância com recorrente prática de gestão aplicada em todo o mundo, inclusive no comércio exterior, qual seja o sistema “Just In Time”. Nesse modelo de gestão, a fim de evitar desperdícios e produtos acumulados nos estoques, as empresas optam por atender a uma demanda certa, com aumento da eficiência e agilidade nas operações logísticas da empresa. O argumento da ausência de estoque, em circunstâncias similares ao do presente caso, já foi refutada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Dos pedidos de compras aos fornecedores estrangeiros

- O segundo ponto questionado pelo auto de infração diz respeito aos pedidos de compra que, segundo a lavra do ilustre auditor, deveriam ser escritos e formalizados. Consoante supra relatado, e que vimos anexar no presente processo administrativo, importa considerar a

relação de e-mails onde constam os elementos necessários à operação, os quais sucediam às negociações verbais, tais como, proforma, invoice, packing list e BL, já colacionado aos autos.

- A negociação verbal é o principal meio de negociação utilizado, e amplamente utilizada internacionalmente e reconhecida, inclusive, pela Convenção de Viena sobre Contratos Internacional de Compra e Venda de mercadorias de 1980.

- A própria autoridade aduaneira reconhece que não é obrigatória a formulação de negociação escrita com o fornecedor estrangeiro, mas deixa de salientar que todas os documentos de fechamento de negociação, qual seja a commercial invoice, packing list e BL, foram apresentadas de forma escrita quando do registro.

- Ademais, ao que pese a importadora se utilizar de contrato padrão, onde prescreve o pedido de compra por fac-símile, em realidade, devido ao desuso de tal mecanismo, passou a se utilizar aplicativos de celular, ferramentas que se tornaram praxe nas tratativas do comércio internacional; posteriormente, eram encaminhados os documentos de importação, invoice packing list e BL, materializando a prévia negociação. Assim sendo, o contrato serve justamente para positivar uma relação preestabelecida entre importador e exportador, bem como tentar padronizar operações.

Da documentação referente à venda no país.

- Deixa de considerar a autoridade aduaneira que as informações são solicitadas em época de pandemia, quando todos os funcionários estavam em home office, sem maiores acessos a documentos, daí os pedidos de dilação de prazo, não havendo qualquer estranheza.

- Mesmo a empresa tendo apresentado os contratos de representação comercial, as notas fiscais de comissão, e explanado que a empresa paga a título de comissão em média um percentual de 1% sobre o faturamento, diz a autoridade aduaneira, sem qualquer embasamento legal, que os pagamentos efetivados não seriam comissão, aduzindo que somente faria sentido caso ficasse comprovado que os representantes teriam participado da negociação.

- Como se pode observar a empresa somente possui dois representantes comerciais e o sócio, que efetivamente ofertam a mercadoria no mercado através de visitas e de forma informal recolhem pedidos, sem maiores controle, sendo o principal a emissão da nota fiscal, como é muito comum em empresas de pequeno porte no mercado interno.

- O auto de infração não demonstra qualquer fato que descaracterize a legitimidade da compra e venda realizada, não há nos autos qualquer alegação de que os pretensos reais adquirentes teriam custeado a importação, tendo a impugnante apresentado as informações solicitadas e comprovado que as vendas são realizadas por seus representantes e sócio.

- Por fim, importa salientar que não guarda nexos a conclusão a que chega o auto de infração, de que teria havido uma venda simulada para encobrir o real importador, posto que em todas as vendas existe margem de lucro de, em média, 30%, como se pode observar da tabela colacionado no tópico 8.2 do auto de infração ora guerreado.

Dos fornecedores no exterior e dos clientes no país.

- Diversamente do que alegado pelo auditor, a venda para um só cliente da totalidade da mercadoria é uma prática perfeitamente possível e dentro dos limites legais. A autuação não apresentou – até mesmo por inexistente – qualquer norma que vede tal prática no mercado.

- No caso em tela, como se observa da data da emissão das notas fiscais e a cronologia apresentada, observamos claramente ter sido a mercadoria adquirida pelo comprador nacional após a sua chegada em território brasileiro.

Do suposto não pagamento do fornecedor no exterior

- Não prospera a assertiva que nas Demonstrações Contábeis apresentadas para o período fiscalizado pela Wise, foi apurado um lucro de R\$ 2.611.603,84 no ano de 2018 e de R\$ 4.190.847,59 de janeiro a agosto de 2019, tendo sido efetivamente apurado os valores de R\$277.590,56 no ano de 2018 e R\$103.283,98 no ano de 2019 tal como comprovam as informações contábeis ora carreadas – DRE (Doc_comprobatorios).

- O fato de o fornecedor estrangeiro dar cento e oitenta dias para o pagamento sem qualquer garantia é praxe muito comum no comércio chinês, amplamente utilizado no comércio internacional com a China e ainda confirmado nas invoices e nos contratos de fornecimento já colacionados.

- Presume a respeitável autoridade aduaneira que: “terceiros efetuaram o pagamento aos fornecedores no exterior, mediante contrato de câmbio ou até mesmo por outros meios. Esses terceiros são os reais adquirentes das mercadorias, apontados neste Auto de Infração.” Reiteramos que conclusões não provadas, meras quimeras, são imprestáveis para a decretação da pena de perdimento. No caso em tela, em momento algum houve a comprovação de que o suposto real adquirente ou encomendante teria efetivamente quitado o valor do câmbio.

Do fracionamento do recebimento dos clientes em valores inferiores a R\$ 10.000,00.

- A autuação generaliza quesito feito para apenas uma nota fiscal, e toma isso como prática recorrente, sem, contudo, apresentar o suposto ocorrido no caso em tela, novamente tal como supramencionado, falta ao fisco com o seu dever de consignar fundamentos fático e comprová-lo.

- Os clientes comparados no pagamento de títulos e transferência bancárias, não se confundem, e não podemos confundir limitação de valores para a transferência por TED ou DOC, com limitações de valores para pagamento de títulos, posto que é de conhecimento de todos que tais limites não se confundem.

- Com o simples cotejo dos argumentos expostos no auto de infração, observamos que ele é desprovido de qualquer nexos, haja vista que pretende comprovar limites de TED

realizados em outubro, novembro e dezembro com limite de valor de pagamento de boletos realizados em janeiro de 2018.

- Tal como bem salientado no auto, se toda a movimentação bancária superior a R\$2.000,00 (dois mil reais) deve ser identificado o portador dos recursos, e sendo os valores dos boletos superiores, não faria sentido a expedição dos boletos com o fito de ocultar a pessoa que pagou com recursos próprio.

- Revela-se ainda mais estranha a conduta adotada pela fiscalização quando analisamos que o Banco Central do Brasil, desde abril de 2018, já exigia que, nos termos do artigo 9º B da Circular 3.461 de 2009 que “as instituições financeiras devem manter registro específico de recebimentos de boleto de pagamento pagos com recursos em espécie, e a instituição que receber boleto de pagamento que não seja de sua emissão deve remeter à instituição emissora a informação de que o boleto foi pago em espécie.”

- O auto deixa de apontar ao menos quais títulos foram pagos em dinheiro, sendo que nem isto a autoridade informa ou prova, somente presume que o tenham sido.

- Neste ponto é bom esclarecer que a ora impugnante não tem qualquer gestão sobre a origem lícita ou não dos valores que legalmente recebe de terceiros provenientes de legais compras e vendas, e que assim sendo, em boa-fé requisitou todas as informações bancárias solicitadas e que não foi atendido pelo banco.

- Não havendo qualquer comprovação de que tais boletos teriam sido pagos em dinheiro, não tendo sequer nexos a quimera de que tal conduta seria para esconder o nome do depositante, pois já havia obrigatoriedade de identificação.

Da escrituração contábil

- Assevera a autoridade aduaneira que a empresa teria de forma ardilosa promovido a inexistência ou a inconsistência em sua escrituração contábil e fiscal, de forma a ocultar a pretensão real adquirente. Diz que foi constatado que a impugnante não teria apresentado a escrituração contábil e fiscal (ECF) dos anos de 2014, 2015, 2016, 2017 e 2018. É bom esclarecer que a impugnante foi vítima de péssimos serviços contábeis prestados por empresa terceirizada, e, portanto, ao tomar conhecimento da falta de entrega das mencionadas declarações, providenciou a imediata substituição da empresa prestadora de serviços contábeis (Doc_comprobatorios) e ainda contratou um controle para reavaliar a escrituração da empresa e corrigir eventuais falhas (Doc_comprobatorios).

- Quanto aos mencionados valores descritos no caixa da empresa, restou bem esclarecido pela impugnante já na prestação de suas informações, que tais valores não existem, foram escriturados de forma equivocada pela antiga contabilidade que a assessorava, que ao final descobriu-se sem qualquer capacidade técnica para tal.

- É de mister importância frisar que, em momento algum, restou comprovado no auto de infração que tais valores são provenientes do suposto real adquirente ou encomendante,

nem mesmo que os valores foram utilizados para a nacionalização ou para o pagamento do câmbio da importação.

- Não existe vinculação dos supostos valores com as importações em comento, pelo contrário, com o exame dos extratos bancários, dos lançamentos contábeis e notas fiscais, resta inequívoca a conclusão de que as importações realizadas independiam de tais supostos valores escriturados erroneamente, ponto que será aclarado quando tratarmos da independência financeira da operação.

- No caso em tela não pode a autoridade simplesmente presumir que tais valores seriam utilizados para custear operações de importação, sem nem mesmo ao menos vincular qualquer valor a qualquer operação de importação, novamente deve ser julgado improcedente por ausência de fundamentos e comprovação.

Da ausência dos pressupostos caracterizadores da “Ocultação do real adquirente”.

- A presunção com base em indícios a todo o momento invocada não se presta para fundamentar a infração imputada a ora impugnante.

- Para a caracterização da espécie “ocultação do real adquirente”, invocada pelo Fisco para a lavratura do auto de infração em epígrafe, a autoridade lançadora tem o dever de aportar aos autos elementos probatórios que demonstrem, de maneira inequívoca, os pressupostos caracterizadores da referida ocultação do sujeito passivo.

- Inexistindo a mencionada presunção (do §2º) para o caso telado, o ônus incumbe a quem acusa, e, portanto, é ele quem deve carrear aos autos provas concludentes.

- Não há nos autos qualquer demonstração do conluio entre a atuada, ora impugnante, e as empresas supostamente importadoras ocultas.

- Autoridade não demonstrou, por exemplo, a inexistência de recursos da empresa importadora para realizar as operações por conta própria –capacidade econômico-financeira e operacional incompatíveis com a operação –, tampouco se anexou aos autos qualquer documento que indicasse um prévio acordo com a dita “real adquirente” ou se indicou qualquer transferência suspeita de valores entre a impugnante e suas clientes ou registros bancários destas últimas.

- Nos autos (i) não há comprovação de quaisquer aportes financeiros pelo adquirente em favor do importador em datas próximas à operação, (ii) nota-se que o importador é pessoa jurídica dotada de estrutura física e capacidade econômica para arcar com a operação e com os tributos dela decorrentes, (iii) revela se haver margem de lucro do importador na revenda dos produtos, o que foi afirmado pela própria fiscalização, sendo este um fator que descaracteriza, em larga medida, o suposto conluio entre partes, (iv) os pagamentos foram realizados pela adquirente após o recebimento das mercadorias, ante a emissão das respectivas notas fiscais de venda/compra, trazidas pela própria fiscalização, (v) não há provas da existência de contratos entre a suposta oculta e a exportadora, que confirmasse a condição de intermediária da ora impugnante, e (vi) sequer foram juntadas pela D. Alfândega quaisquer comunicações/tratativas de

qualquer espécie entre a dita “importadora oculta” e os fornecedores estrangeiros, limitando-se a autoridade a imputar uma penalidade gravíssima sem nem mesmo lavrar qualquer intimação em desfavor das supostas “ocultas”.

- A prova cabal é imperativa para a imputação da interposição fraudulenta, de modo que o mero “não atendimento” às intimações não geram necessariamente a responsabilização e cominação de infração sem que trazidas pelo Fisco provas cabais da ocorrência da ocultação de sujeito passivo, mediante fraude ou simulação.

- No que tange ao dolo e má-fé, outro elemento intrínseco à figura da interposição fraudulenta, estes não podem ser presumidos, como o faz por diversas vezes a autoridade alfandegária no auto de infração ora atacado, mas devem ser provadas.

- Para a caracterização da pena de perdimento é necessária a clara visualização do dolo específico, má-fé.

- O Ilmo. Auditor não tipificou qual seria a modalidade de importação efetuada, não podendo, logo, demonstrar a existência do conluio e do negócio jurídico dissimulado (“modalidade real da importação”).

Da capacidade econômico-financeira da impugnante e da autodeterminação negocial.

- A autuação, confessamente, vale-se do que chama de “provas indiciárias e presuntivas”. Para desqualificar a impugnante da condição de real adquirente das mercadorias em questão, atribuindo-lhe a condição de intermediária, o auditor lança mão de argumentos refutáveis, que são, em verdade, questionamentos infundados a respeito do giro de estoque, dos pedidos de compra, da documentação das vendas das mercadorias no país, dos fornecedores no exterior e dos clientes no país, do pagamento aos fornecedores no exterior, do fracionamento do recebimento dos clientes, e da escrituração contábil e fiscal.

Da capacidade financeira

- A pretensão punitiva do auto de infração ora combatido é de interposição supostamente comprovada (art. 23, V, §3º do DL 1.455/76). Assim sendo, a comprovação de disponibilidade de recursos por parte da fiscalizada nem mesmo é objeto da fiscalização, pois trata-se de critério para a identificação da “interposição presumida” (art. 23, §2º)

- Impera reafirmar que a impugnante efetivamente arcou com as operações fiscalizadas. É o que se pode depreender dos documentos ora colacionados, extratos bancários, balancetes, e comprovantes de pagamento (Doc_comprobatorios) que comprovavam que a impugnante possuía capacidade econômica e financeira, origem lícita dos valores e arcou com todos os custos da importação, tal como se comprovam nas tabelas infra.

- As datas de vendas podemos facilmente observar que estas se deram após a nacionalização das mercadorias, com a devida margem de lucro.

- O saldo bancário suficiente para cobrir o pagamento integral do registro da Declaração da importação, e para o pagamento dos câmbios, sem nenhuma necessidade de adiantamento do cliente;

- A impugnante realizou o pagamento integral dos valores de gastos logísticos da operação, inclusive com os gastos de armazenagem;

Da autonomia empresarial

- Como outrora anotado, é plenamente possível a negociação verbal no mercado interno quando da venda das mercadorias importadas, o que não configura qualquer ilícito, tendo sido emitidas as notas fiscais correspondentes. Contudo, o auto de infração questiona não somente tais negociações, mas busca desconfigurar, até mesmo a relação de colaboração empresarial, consubstanciada no contrato de representação. Questiona o compromisso firmado entre a impugnante e seus representantes no que concerne às comissões, o que, com todo o respeito, não é de sua alçada, eis que diz respeito a livre pactuação entre os particulares.

Da inexistência da falsidade ideológica.

- Já restou pacífico na presente impugnação que a suposta ocultação, em verdade, não ocorreu, sendo a impugnante a real importadora. Logo, pelos mesmos fundamentos, resta insubsistente a autuação.

Da ausência de dano ao erário.

- Não foram apresentados pela autoridade aduaneira quaisquer fatos objetivos que apontem para ações dolosamente promovidas pela impugnante, a fim de infringir as normas aduaneiras. Não há, na operação, qualquer dano ao erário.

Dos pedidos

Pede e espera a Impugnante que seja declarada a nulidade do Auto de Infração, nos termos das preliminares arguidas, ou caso ultrapassadas, seja reconhecida sua insubsistência, bem como a inexistência da multa e do crédito tributário neles consubstanciados, em virtude das razões aqui expendidas, cancelando-se os lançamentos ora impugnados.

Do acórdão de impugnação e do recurso voluntário

Em sessão ocorrida em 21 de junho de 2021 a 12ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação mantendo o crédito tributário lançado.

Em 13/07/2021 a empresa WISE tomou ciência do acórdão de impugnação, e, em 11/08/2021 solicitou a juntada de seu recurso voluntário, em que repisou os pedidos e argumentação apresentados em sua impugnação.

Em 07/02/2022 a empresa WISE fez novo pedido para consideração, em que reforçou os pedidos de sua impugnação rogando pela insubsistência da multa substitutiva ante a

inexistência de dano ao Erário e a inocorrência de simulação, fraude ou ocultação, bem assim ante a ocorrência da vedada mudança de critério jurídico e pela ilegitimidade passiva da apelante.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Marco Unaian Neves de Miranda - relator

O recurso apresentado é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Das questões preliminares

Do cerceamento da defesa pela ausência de motivação e fundamentação fática e de direito do ato administrativo. O auto de infração lavrado e o termo de verificação fiscal, que faz parte do auto de infração, detalham de forma clara a motivação e fundamentação fática e de direito do ato administrativo. A fiscalização trouxe robusto conjunto probatório que suportou suas conclusões.

Ao contrário do alegado pelo recorrente, no termo de verificação fiscal, que é parte integrante do auto de infração, consta a correta indicação do Inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455 de 1976.

O termo de verificação fiscal também é claro ao identificar que as mercadorias foram revendidas e seria cabível a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias.

Os tópicos 2, 3 e 4 do Termo de Verificação tratam de informações gerais sobre o controle aduaneiro e a legislação aplicável ao caso. Obviamente o objetivo da fiscalização em sua exposição foi contextualizar a situação.

Os tópicos 5, 6 e 7 trazem análise detalhada do modo de operação da empresa WISE COMERCIO que abrangem o período definido para fiscalização e incluem as importações objeto do auto de infração deste processo. Quando tratando do mérito, este voto aprofundará a questão das provas trazidas.

A autoridade aduaneira fez constar de maneira clara e precisa, a descrição fática, e os dispositivos legais infringidos, **não assiste razão ao recorrente.**

A respeito da ilegitimidade da WISE para figurar como sujeito passivo da atuação fiscal. A Solução de Consulta Interna COSIT Nº 9, de 22 de abril de 2014 é clara em sua ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II Qualificação dos sujeitos passivos na importação realizada com interposição fraudulenta de terceiros. Na importação realizada com interposição fraudulenta de terceiro, em que for identificado o real adquirente da mercadoria, tanto o importador oculto como o ostensivo podem ser qualificados como contribuintes dos tributos e penalidades

incidentes na operação, exceto em relação à multa por cessão do nome, que é específica da interposta pessoa. Eventual erro na qualificação dos sujeitos passivos solidários não implica a nulidade do lançamento, salvo se ficar demonstrada a ocorrência de prejuízo para as partes. Dispositivos Legais: Decreto-Lei n.º 1.455, de 7 de abril de 1976; Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 - Regulamento Aduaneiro; Lei nº 11.488, de 15 junho de 2007; Instrução Normativa SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002; e Instrução Normativa RFB nº 1.169, de 29 de junho de 2011.

Correto o entendimento da Solução de Consulta, a qual este conselheiro se alinha, na importação realizada com interposição fraudulenta de terceiro, em que for identificado o real adquirente da mercadoria, tanto o importador oculto como o ostensivo podem ser qualificados como contribuintes dos tributos e penalidades incidentes na operação. **Não assiste razão ao recorrente.**

Da impossibilidade de conversão da pena de perdimento em multa por inobservância de formalidade prévia

Entendo que é correto o entendimento expresso no acórdão recorrido. Não assistindo razão ao recorrente.

Sobre o tema, a fiscalização para a lavratura do auto de infração considerou a venda da mercadoria atestada com as notas fiscais endereçadas aos responsáveis solidários, como prova de revenda das mercadorias, conforme pode ser observado no Termo de Verificação Fiscal, (fl.65 deste PAF – item 9 do TVF), e assim observou a formalidade para a conversão da pena de perdimento em multa no valor aduaneiro da mercadoria prevista no parágrafo 3º do artigo 23 do Decreto Lei 1455/1976.

Sobre a transferência da mercadoria do importador por conta e ordem para o real adquirente, que não seria revenda conforme alegação da impugnante, entendo que se trata de fato que tanto a legislação sobre interposição fraudulenta, como a sobre a escrituração contábil, não esclarecem se a mesma trata-se de revenda ou não, ao contrário do entendimento da impugnante de que não se trata de revenda.

Assim sem essa definição clara sobre a revenda relacionada no parágrafo 3º do artigo 23 do Decreto Lei 1455/1976 , entendo que não cabe razão à impugnante sobre (i) a inobservância de formalidade prévia que impossibilitaria a conversão da pena de perdimento e (ii) da necessidade de se intimar os responsáveis solidários para a apresentação das mercadorias importadas através das declarações de importação DI 18/0035593-0, 18/0190665-5, 18/1036228-0, 18/1228876-1, 18/1310081 2, 18/2010689-8, 18/2286182-0, 18/2348885-6, 19/0162295-0, 19/0934070-9, 19/1286171-4.

Além disso entendo que qualquer intimação para a apresentação das mercadorias, em nada resultaria, tendo-se em vista a natureza das mercadorias importadas, destinadas a comércio popular de mercadorias de baixo valor, como o praticado na rua 25 de Março em São Paulo e no Saara na cidade do Rio de Janeiro, que certamente já foram todas adquiridas por terceiros compradores, logo consumidas.

Diante do exposto, entendo que a alegação de impossibilidade de conversão da pena de perdimento por inobservância de formalidade prévia, não serve para fins de determinar a nulidade do auto de infração.

Da inexistência de atribuição legal e da inexistência de autorização e ilegal instauração de procedimento fiscal.

Entendo correto o entendimento expresso no acórdão recorrido.

Sobre a alegação de que no caso inexistente atribuição do Delegado da Receita Federal Brasil na Alfândega do Porto de Vitória para autorizar a fiscalização tendente a aplicação da pena de perdimento, bem como, para delegar atribuição ao auditor signatário do auto de infração impugnado, uma vez que todas as mercadorias relacionadas no auto de infração, entraram no país e foram desembaraçadas por unidades aduaneiras localizadas no estado do Rio de Janeiro, entendo que não cabe razão à impugnante.

Inicialmente cabe observar que a impugnante tem domicílio fiscal em Vila Velha, portanto sob a jurisdição da Alfândega do Porto de Vitória no que se refere a procedimentos fiscais que visam identificar fraudes no comércio exterior nos termos da IN SRF 228/2002, base do procedimento de fiscalização, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal.

IN SRF 228/2002 Antigo parágrafo 3º Art. 3º Cabe ao titular da unidade da SRF de fiscalização aduaneira com jurisdição sobre o domicílio fiscal do estabelecimento matriz da empresa determinar o início da ação fiscalizadora, mediante expedição de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).(grifo nosso)

Parágrafo 3º vigente à época da fiscalização Art. 3º O procedimento especial de fiscalização previsto nesta Instrução Normativa será instaurado, no curso de procedimento de fiscalização amparado por Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização (TDPF-F) de que trata a Portaria RFB nº 1.687, de 17 de setembro de 2014, mediante termo de início, com ciência da pessoa fiscalizada, contendo as possíveis irregularidades que motivaram a instauração.(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016)

A Portaria 1687 prevê:

Art. 7º O TDPF será expedido, respeitadas as respectivas atribuições regimentais, pelos titulares, substitutos ou adjuntos dos cargos de:

I - Coordenador-Geral de Fiscalização (.....)

§ 3º Poderá ser delegada a competência para expedição e alteração do TDPF nas seguintes hipóteses: (.....)

VII – do Inspetor-Chefe de Alfândegas e Inspetorias da Receita Federal do Brasil para Chefe do Serviço de Fiscalização Aduaneira.

A Portaria RFB 1687/2014 foi substituída pela Portaria RFB 6478/2017 que menciona:

Art. 7º O TDPF será expedido, respeitadas as respectivas atribuições regimentais, pelos titulares, substitutos ou adjuntos dos cargos de:

I - Coordenador-Geral de Fiscalização; § 2º Poderá ser delegada a competência para expedição e alteração do TDPF nas seguintes hipóteses: (.....)

VIII - do Delegado da Receita Federal do Brasil de delegacias especiais e de alfândegas para Chefe de Divisão, Serviço e Seção de Controle Aduaneiro Pós-Despacho;

Assim ao contrário do que alega a impugnante, com base na legislação citada, delegados ou chefes de unidade aduaneira, como o Inspetor do Porto de Vitória do Espírito Santo, são detentores da competência para emitir o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização (TDPF-F), podendo inclusive delegar esta competência. Logo é improcedente a alegação de que o TDPF foi emitido por pessoa sem atribuição legal, e foi ilegal o procedimento fiscal instaurado.

Sobre a alegação que inexistiu a exposição de motivos para a lavratura do auto de infração, sendo sua lavratura devido a desconfianças do auditor responsável pelo TDPF, entendo que se trata de alegação genérica, que não corresponde aos fatos, pois conforme consta do Termo de Verificação Fiscal foram constatadas informações preliminares suficientes para uma possível fiscalização, como o fato de uma empresa com sede em Vitória, Espírito Santo, utilizar uma filial de Alagoas para realizar importações, cujos desembaraços eram realizados em outras unidades da Federação. Esses fatos, associados ao grande número de declarações de importação registrados pela impugnante, justificam a fiscalização realizada sobre ela.

Assim entendo que o procedimento fiscal foi instaurado de forma correta, não havendo o que se questionar quanto a competência da autoridade que emitiu o TDPF.

O presente caso trata da aplicação da multa prevista no art. 23, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, da qual é competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal o lançamento.

Ademais, ainda que hipoteticamente tivesse ocorrido alguma irregularidade em sua emissão, o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal é mero instrumento de controle

administrativo da fiscalização e não tem o condão de outorgar e menos ainda de suprimir a competência legal do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil. Nos termos da Súmula CARF nº 171, eventual irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF/TDPF não acarreta a nulidade do lançamento.

Súmula CARF nº 171

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9101-004.676, 9202-008.028, 9303-009.609, 1201-003.397, 1301-004.043, 1302-004.407, 1401-003.974, 1402-003.702, 2201-006.455, 2202-005.050, 2401-007.673, 2402-008.269, 3201-006.663, 3301-005.617, 3302-006.583, 3401-006.575 e 3402-007.198.

Do exposto voto para negar provimento as preliminares.

DO MÉRITO.

Não subsiste a alegação de que a fiscalização buscou vincular a presente importação com pretensos fatos ocorridos em outras importações.

Da leitura do item 7, resta claro que as conclusões ali dispostas se aplicam também às Declarações de Importação objeto do auto de infração em comento. Vejamos:

- **Todas** as mercadorias importadas foram revendidas imediatamente para os reais adquirentes; **Nada** permaneceu em estoque;

- **Nenhum** pedido de compra das mercadorias ou documento similar foi apresentado;

- **Nenhum** documento de negociação das vendas no mercado interno foi apresentado;

Ainda, no item 6.5 a fiscalização tratou do não pagamento aos fornecedores no exterior, foi constatada a ausência de pagamento ao fornecedor no exterior de 246 Declarações de Importação, que incluíam aquelas objeto deste processo. Em sua resposta a fiscalizada a respeito da ausência de comprovação de pagamento de grande volume de importações, simplesmente alegou que houve negociação e prorrogação de prazo de pagamento.

Não há como se analisar as Declarações de Importação objeto deste auto de infração sem se analisar o contexto em que elas se inserem e sem analisar o comportamento geral da empresa WISE COMERCIO, as inconsistências contábeis e as suspeições quanto aos pagamentos recebidos em espécie reforçam o entendimento da fiscalização a respeito da infração imputada.

Quando o item 8 do Termo de Verificação Fiscal afirma que as Declarações de Importação objetos do auto de infração apresentaram as mesmas características descritas no tópico 6, o faz somente por reforço retórico, pois da leitura do tópico 6 se depreende que a análise inclui as Declarações de Importação objeto do auto de infração.

A fiscalização indicou diversos elementos atípicos na operação da empresa: 1) giro de estoque; 2) ausência de pedidos de compras ao fornecedor estrangeiro, quando expressamente eram previstos nos contratos; 3) ausência de pedidos de compras no mercado nacional; 4) faturas de pagamentos das notas fiscais parceladas em valor inferior a R\$ 10.000,00, permitindo pagamento em espécie que dificulta a identificação dos depositários; 5) Irregularidades na entrega da escrituração fiscal, que deixou de ser entregue por 5 anos; 6) Inconsistências graves na escrituração contábil da empresa, especialmente nas contas “caixa” e “contas a receber”; 7) Ausência de pagamentos de fornecedores no exterior para número expressivo de Declarações de Importação, que incluem as objeto do auto de infração sob análise.

Esses elementos devem ser analisados em conjunto e ajudam a formar o conjunto probatório.

Às graves acusações lançadas pela fiscalização a respeito das inconsistências contábeis nas contas “caixa” e “contas a receber”, que demonstrou clara simulação em lançamentos contábeis e que maculam a origem dos recursos utilizados pela empresa, a recorrente simplesmente alega que foi vítima de péssimos serviços contábeis.

A respeito da gravíssima acusação da fiscalização sobre a falta de pagamentos aos fornecedores no exterior de 246 Declarações de Importação, que incluíam aquelas objeto deste processo, a recorrente afirma que foi informado e comprovado documentalmente que a operação de importação fiscalizada efetivamente teve câmbios fechados, conforme e-mails colacionados. Não é preciso argumentar para apontar que os supostos e-mails colacionados não são prova para comprovar pagamento ao fornecedor no exterior. A recorrente não junta aos autos os contratos de câmbio fechados e não comprova o pagamento das mercadorias importadas. A conclusão que se pode chegar a partir desse fato é de que não foi a empresa WISE que efetuou o pagamento das mercadorias ao fornecedor no exterior e sim outrem, correto o entendimento da fiscalização de que se está diante de um caso de interposição fraudulenta.

É notável no recurso quando trata da capacidade financeira e da auto determinação negocial e para cada Declaração de Importação indica que supostamente teria recursos suficientes para arcar com o registro da DI e pagamentos de despesas diversas, curiosamente a recorrente deixa de indicar para cada uma das Declarações de Importação o comprovante respectivo do pagamento de câmbio, o que seria o principal gasto e o mais importante para fins de comprovação de que de fato foi a real adquirente das mercadorias.

Todas as questões levantadas pela recorrente foram tratadas de maneira ampla, detalhada e correta no acórdão de impugnação, com o qual se está de acordo. Destacam-se trechos.

Sobre a alegação de que na escrituração contábil inexistiu prova de que os valores lançados são provenientes de um possível real adquirente ou encomendante, entendo que a impugnante, desconhece a serventia e finalidade da escrituração fiscal de uma empresa que é de retratar as suas operações comerciais e econômicas. Não há sentido da impugnante falar em falta de prova de interposição fraudulenta em uma escrituração contábil que ela mesmo reconhece inconsistente, que devido a essa inconsistência não mostra registros do pagamento das mercadorias aos exportadores, assim como não identifica os responsáveis pelo aporte de recursos em suas contas bancárias, e não prova desta forma a origem, disponibilidade e transferência dos recursos aplicados na importação, não comprovação que conforme o disposto no artigo 23, Inciso V – parágrafo 2o do decreto 1455/1976, permite à fiscalização presumir a interposição fraudulenta.

Assim não há de se analisar a escrituração contábil fiscal para ver se ela faz prova sobre depósitos, transferências bancárias de possíveis pessoas ocultas na operação de importação e sim verificar se ela faz prova de que os recursos aplicados na importação foram disponibilizados pelo importador, na importação por conta própria, e se esses recursos entraram regularmente em sua conta bancária, e isso a escrituração da impugnante, devido a sua forma incorreta, sem atendimento aos requisitos exigidos pela legislação, não permitiu à fiscalização.

...

Sobre a alegação referente a necessidade de quadro probatório consistente para a caracterização de interposição fraudulenta, com o entendimento de que a interposição fraudulenta pode ser presumida, nos termos do parágrafo 2o do artigo 23 do Decreto Lei 1455/1976, a partir da não comprovação pela impugnante de que os recursos aplicados nas importações foram disponibilizados por ela, que se deu quando a mesma não comprovou o fechamento de câmbio, seja através de sua escrituração contábil, seja através de documentos bancários ou mesmo da apresentação dos próprios contratos, entendo que a mesma é improcedente.

...

Sobre a alegação de que não foi comprovado o dolo, cabe observar que na impugnação não foi abordada a escrituração incorreta feita na conta caixa, descrita no termo de Verificação fiscal, que segundo a fiscalização, tratou-se de simulação de entrada de recursos na conta caixa, sendo parte desses lançamentos pagamentos de despesas da impugnante, transferências entre contas bancárias e adiantamento de sócios, registradas como entrada de recursos em espécie na conta caixa, , que segundo a fiscalização teriam o objetivo de demonstrar que depósitos em espécie efetuados na sua conta bancária seriam provenientes do caixa da empresa. Esta forma de escrituração ao nosso ver trata se de simulação e conseqüentemente fraude.

...

Sobre os contratos de fornecimentos relacionados às fls. 1706 à 1843, e os e-mail e seus respectivos anexos, colacionados às fls. 1846 à 2302, bem como os apresentados em anexo (doc_comprobatórios), relacionados na impugnação, ao contrário do alegado, não comprovam que a impugnante efetivamente negociava com os exportadores, pois os contratos são documentos que em sua maioria referem-se a período posterior ao fiscalizado e os poucos e-mails relativos ao período fiscalizado, não permitem individualizar a operação de importação a que estão vinculados

...

Sobre a falsidade ideológica, a mesma decorre da infração de interposição fraudulenta, não sendo necessária como prova para caracterizar esta infração.

...

Sobre ações realizadas com dolo, conforme já mencionado, entendo que foram encontradas provas de fraude na contabilidade da impugnante que decorreram de falsos registros de entrada de recursos na conta caixa. Assim em algumas atitudes da impugnante, relacionadas ao seu registro contábil, houve simulação intencional e logo dolosa.

Sobre a alegação que defende que “não há que se falar em interposição fraudulenta quando a conduta do agente não apresenta um potencial efetivo ou possibilidade séria de lesionar o fisco ou de frustrar o controle aduaneiro, até concordo com a impugnante, contudo a situação evidenciada neste voto, foi de uma conduta atípica, que foge aos padrões de importação comum, onde a importadora não consegue fazer prova do pagamento das importações, e sua escrituração contábil, é feita de forma que além de conter falsas informações, decorrente de simulação, também não permite quando analisada a identificação da origem dos recursos de suas contas bancárias. Nesse caso entendo que houve ao contrário do alegado pela impugnante o prejuízo ao controle aduaneiro.

No caso concreto, não há que se falar em meros indícios ou presunções, o corpo probatório produzido é robusto, harmônico e sustenta às conclusões da fiscalização.

Conclusão

Pelo exposto, voto para rejeitar as preliminares suscitadas e negar provimento ao recurso, mantendo o crédito tributário lançado.

Assinado Digitalmente

Marco Unaian Neves de Miranda

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Daniel Moreno Castillo

Com todo o devido respeito ao douto voto do Ilmo. Conselheiro Relator, ousou divergir em parte do seu voto brilhante para excluir a legitimidade do importador que “ceder seu nome”, ostensivo.

A interposição fraudulenta, como vem tipificada na lei, tem como objetivo assegurar a regularidade e lisura do controle aduaneiro no comércio exterior. A norma visa garantir a correta identificação dos envolvidos nas operações de importação e exportação.

Tal elemento de identificação é indispensável para a efetividade da legislação tributária, pois a ocultação do verdadeiro adquirente da mercadoria importada compromete não apenas a arrecadação tributária, mas também os efeitos extrafiscais da tributação aduaneira, ensejando danos concretos ao Erário.

A fraude com terceiros pode ser identificada a partir de um conjunto de indícios, ainda que a norma não apresente um rol taxativo, com a constatação da infração podendo ser inferida pela análise objetiva da estrutura e das circunstâncias envolvidas na operação de importação.

Entre os elementos caracterizadores frequentemente considerados pela autoridade aduaneira, destacam-se: a) inexistência de estrutura física mínima da empresa; b) inexistência de movimentação financeira compatível com o porte das operações, especialmente quando os recursos aplicados provêm de terceiros sem a devida formalização contratual; c) desconhecimento, pela empresa ostensiva, das operações sob seu nome; d) ausência de contrato válido e registrado nos termos exigidos pela IN RFB nº 1.861/18, nos casos de operações por conta e ordem ou por encomenda; entre outros.

A tipificação da conduta contida na interposição fraudulenta implica na quebra do comando legal contido no artigo 23, inciso V, parágrafos 1º e 3º do Decreto-Lei 1.455/76.¹

O tipo punitivo exige a constatação da ocorrência de “ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação”, ao ponto em que demanda que essa ocultação tenha ocorrido mediante o emprego de “fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros”.

¹ Art. 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias: [...]

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

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

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

Logo, o tipo exige ao menos duas partes que agem em conluio, com intenção de causar dano ao Erário, ainda que meramente informacional: importador ostensivo (“presta nome”) e oculto (proprietário). Ambos devem interagir de forma a simular o adquirente real da operação, de modo que o conluio mediante negócio simulado em relação à pessoa contratante e o negócio pretendido (com o real adquirente) causando prejuízo ao Erário, com aplicação da pena de perdimento de bens.

Por outro lado, caso o bem importado não seja localizado, ou tiver sido consumido, ou revendido, o perdimento será revertido em multa equivalente a 100% do valor aduaneiro da mercadoria importada, como é o caso concreto.

Enquanto o real adquirente será punido com a pena de perdimento dos bens, ou conversão em multa de 100% do valor aduaneiro, o importador ostensivo que emprestou o seu nome para a operação fraudulenta será multado no importe de 10% do valor aduaneiro da operação, nos termos do artigo 33 e seu parágrafo único, da Lei 11.488/07.

Dada a estrita legalidade e tipicidade da multa, mesmo havendo a aplicação da pena de perdimento, ou sua conversão em multa substitutiva, contra o proprietário, o importador ostensivo ficará sujeito apenas à multa que lhe é específica, contida nesse artigo 33.

Não ocorre, no caso, nem identidade de sujeito passivo, nem tampouco duplicidade de multa a um mesmo fato. Uma se aplica dada a interposição fraudulenta, sendo cominada em desfavor do real adquirente, e outra pesa sobre o importador que cedeu o nome para a operação, limitada aos 10% da operação.

Assim, a aplicação de responsabilidade conjunta do real adquirente e importador que empresta o nome não pode ter como fundamento legal o artigo 95 do Decreto-Lei 37/66, dada a existência de penalidade específica ao importador dito ostensivo.

Referida norma do artigo 95 se destina aos casos em que a responsabilidade do agente não possua dispositivo específico que a regule, haja vista que o princípio da especialidade da sanção impõe que pena específica seja aplicada de forma específica. Esse princípio da especialidade possui a lógica de que o legislador, ao criar uma norma especial, pretendeu disciplinar de forma diferenciada e mais precisa certas condutas ou situações que servem de gatilho a tratamento específico, afastando-as do tratamento geral. Gostemos, ou não, trata-se de Direito punitivo e sua aplicação.

Com o advento da Lei 11.488/07, posterior ao DL 37/66, outros que de qualquer maneira colaborem de forma consciente com a prática da infração permanecem responsáveis de forma conjunta ou isolada (solidariedade). Porém, a conduta “ceder o nome” em operação fraudulenta com interposição de terceiros foi tipificada de forma específica no artigo 33 da Lei 11.488/07.

Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais

intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais). (destacamos)

Assim, o importador “presta nome” ostensivo tem uma multa que é específica (típica) para a sua conduta, o que afasta a aplicação geral contida no artigo 95 do DL 37/66. A multa de perdimento, ou substitutiva, é destinada ao proprietário dos bens importados e solidariamente a outros que, de qualquer forma, colaborem com a fraude, desde que não tenham, como no caso concreto, tipo punitivo específico.

Esse entendimento não vai contra a Súmula CARF nº 155, quando a questão é bem posta, e não é a intensão desse Conselheiro contrariar verbete do C. CARF. Vejamos a Súmula:

Súmula CARF nº 155

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019

A multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/07 não se confunde com a pena de perdimento do art. 23, inciso V, do Decreto Lei nº 1.455/76, o que afasta a aplicação da retroatividade benigna definida no art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.

O texto estabelece que as multas em questão não se confundem, o que o entendimento desse voto assim também o faz. Uma tipologia geral, outra específica. O verbeito sumular usa esse fundamento para afastar a aplicação da retroatividade benigna, o que não se pleiteia aqui.

De fato e direito, as multas em análise não se confundem, o que não quer dizer que possam se cumular na pessoa do ostensivo. Já que há essa multa tipificada de 10% no Ordenamento, em tese o ostensivo teria que arcar com 110%, ao ponto em que o maior interessado (proprietário oculto) estaria restrito à aplicação de 100%, o que expõe desproporção, para dizer o mínimo.

Questão relevante trazida nas discussões processuais é aquela que trata das situações em que a empresa que cede o nome (importador ostensivo) presta garantia para liberar os bens importados enquanto a Fiscalização continua ocorrendo. O entendimento acima firmado não afeta essa situação relevantíssima ao Direito Aduaneiro. Pelo contrário, ela agrega segurança econômica ao Erário, pois a caução/garantia é um ato de liberalidade do importador ostensivo, assegurado em lei, e que, uma vez exercido livre e autonomamente por opção do mesmo, tem a implicação lógico-jurídica de torná-lo corresponsável em relação aos tributos e multas, incluída a de 100%, substituta do perdimento, que porventura venham a ser aplicadas. Esse é o efeito jurídico de ser prestar a garantia, sob o ponto de vista da imputação de responsabilidade a quem a presta, e nessa hipótese justifica a aplicação dos 110% dada a voluntariedade do agente.

Nessa longarina, a interposição fraudulenta nas importações é um *modus operandi* que afronta as normas aduaneiras e até mesmo tributárias. A pena de perdimento aplicável, conversível para a multa de 100% sobre o valor aduaneiro, tem como destinatário da norma o

proprietário e real adquirente do bem (“oculto”) e aqueles que com a fraude contribuam, desde que não haja para esses outros um tipo punitivo específico.

Já o importador ostensivo, ainda que contribua para a fraude ao “ceder seu nome” para ocultação fraudulenta, tem tipo punitivo específico no artigo 33 da Lei 11.488/07, sendo submetido à pena de 10% sobre o valor aduaneiro da operação, sem corresponsabilidade sobre eventual conversão do perdimento em multa, salvo na hipótese de ter prestado a caução/garantia para liberação dos bens importados. Há, no caso, evidente erro de direito, uma vez que a Fiscalização subsumiu o fato à norma de regência equivocada, geral, ignorando a existência de norma específica, acutilando a tipicidade cerrada aplicável no plano das normas punitivas.

Por outro lado, a despeito de o processo em questão não tratar de lançamento tributário, mas apenas de aplicação da multa substitutiva ao perdimento e responsabilidade solidária pela mesma, visando evitar interpretações equivocadas sobre a fundamentação aqui posta, deixo consignado que possuo entendimento firme de que, havendo tributo devido na operação fraudulenta de interposição, o importador ostensivo responderá solidariamente pelos tributos, suas multas e consectários legais, nos termos do artigo 124, I do CTN.

No entanto, não há a mesma legitimidade do ostensivo em relação às penalidades que decorrem da interposição fraudulenta, pois como visto, o importador ostensivo tem regra jurídica específica, retirando o mesmo da generalidade contida no artigo 95 do DL 37/66.

Nesse sentido, acolho a preliminar de ilegitimidade da WISE COMÉRCIO INTERNACIONAL para figurar no polo passivo da penalidade aplicada pelo lançamento. No mais, acompanho o D. Relator.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Conselheiro Daniel Moreno Castillo