



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12466.721669/2013-73  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-012.775 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de março de 2024  
**Recorrente** AST COMERCIO INTERNACIONAL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 18/02/2009 a 23/05/2011

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS OU POR ENCOMENDA

As operações de comércio exterior realizadas pela atuada por conta e ordem de terceiros ou por encomenda, sem atender às condições da legislação de regência, caracterizam a ocultação do real adquirente das mercadorias e tipificam a figura da Interposição Fraudulenta.

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.**

Responde pela infração quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie, bem como, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por negar provimento aos recursos voluntários.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3401-012.775 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 12466.721669/2013-73

## Relatório

Trata-se de **Recursos Voluntários** interpostos contra o **Acórdão de Manifestação de Inconformidade n.º 08-30.249**, proferido pela 7ª Turma da DRJ/FOR, na sessão de 26 de junho de 2014, que julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Versa o processo administrativo fiscal sobre auto de infração para cobrança de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria em substituição a pena de perdimento, conforme previsto no art. 23, § 3º, do Decreto-Lei n.º 1.455, de 7 de abril de 1976, face a constatação de interposição fraudulenta.

A Fiscalização aduaneira aduz que, nos procedimentos realizados, a AST COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA, ora **AST**, desembarçou diversas mercadorias, acobertadas pelas DI's relacionadas, por ela registradas, simulando serem as operações por conta e risco próprios, haja vista que restou provado que a importação foi por conta e ordem de terceiros, e a adquirente adiantou todos os valores para que fizesse frente aos pagamentos dos impostos, câmbio e demais despesas.

Afirma que a pessoa jurídica adquirente INTER-ROLL COMERCIAL IMPORTADORA LTDA - EPP, ora **INTER-ROLL**, comprou por sua conta e ordem as mercadorias envolvidas, diretamente da exportadora PERFECT FIT INDUSTRIES, INC., sediada na Holanda.

Por bem descrever a lide, adoto o relatório objeto da decisão recorrida, prolatada pela 7ª Turma da DRJ em Fortaleza (CE), a seguir transcrevo aquilo que considero relevante para o entendimento dos fatos:

*(...) o **autuante afirma**, em resumo, que:*

*- nas Declarações de Importação (DI) listadas na fl. 789, a empresa AST Comércio Internacional Ltda (AST) simulou operações por conta e risco próprio, no entanto restou comprovado que foi a empresa Inter-Roll Comercial Importadora Ltda – EPP (Inter-Roll), real adquirente, quem comprou as mercadorias da exportadora Perfect Fit Industries, Inc., sediada na Holanda;*

*- as datas de desembarço, das notas fiscais de entrada e das notas fiscais de saídas são praticamente iguais, indícios claros de que as mercadorias, quando internadas, já tinham endereço certo para entrega e que nunca foram compradas ou vendidas pela AST, cuja atuação foi de prestação de serviços na internação, nacionalização e encaminhamento das mercadorias à verdadeira compradora (real importadora), que comprou os bens da Perfect Fit, adiantando todos os valores aplicados nestas importações para que a AST pudesse fazer frente aos gastos com o desembarço das mercadorias;*

*- a comparação entre as datas de registro das DI, das notas fiscais de saída e dos contratos de câmbio com as datas dos pagamentos (quadro de fl. 790) deixa evidente que depósitos sempre aconteceram em datas próximas ao registro das DI. Esses adiantamentos foram feitos para cobrir as despesas com os impostos e com a manipulação inicial das mercadorias. No que se refere ao pagamento ao exterior foram antecipados, com exceção do primeiro caso, mas nas duas situações, a AST precisou dos adiantamentos da Inter-Roll para cumprir com as suas obrigações;*

- as antecipações feitas pela Inter-Roll são marcadas por dois depósitos diretamente em conta corrente da AST, e um pagamento de duplicata. O depósito com data e valor identificado nas duas primeiras colunas do quadro de pagamentos (fl. 790) serviram para cobrir o pagamento do câmbio ao exterior. Assim, aconteceram na mesma ou em data bem próxima ao fechamento da contratação. O segundo depósito, que acontece na mesma ou na semana anterior ao registro da DI, com data e valor relacionado na terceira e quarta coluna do mesmo quadro, serviu para o pagamento dos impostos e demais despesas com a nacionalização das mercadorias. O terceiro e último pagamento, quinta e sexta colunas, normalmente referente à quitação de uma fatura comercial, cobre o pagamento do ICMS;

- para comprovação desses fatos são apresentados diversos documentos entregues pela adquirente, em atendimento à intimação fiscal, que foram vinculados a cada nota fiscal e aos lançamentos contábeis, conforme as folhas de extrato do Razão Contábil da AST com Contrapartida (obtidos através do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED), onde constaram todos os adiantamentos feitos pela Inter-Roll;

- verificando os demais processos registrados e desembaraçados pela AST, envolvendo outros exportadores e outros adquirentes, são identificados diversos indícios da prática da interposição fraudulenta e uso de documentos material ou ideologicamente falsos, o que demonstra que a empresa vem atuando de forma irregular no comércio internacional de maneira continuada, adotando a mesma sistemática na forma aqui descrita;

- a falta de condição financeira da AST para atuar no comércio internacional fica evidente pela sua necessidade dos adiantamentos dos adquirentes para cumprir com os compromissos de nacionalização de importações que registra como sendo por conta e risco próprio; pelo aumento do capital, de R\$ 100.000,00 para R\$ 755.000,00, que seguiu formalizado na 21ª Alteração do Contrato Social, mas foi feito de forma gráfica e simulada, sem afetar a situação financeira da empresa; e, pelas incongruências contábeis observadas na evolução patrimonial anotada com base nas principais rubricas, cujos valores apresentados foram os constantes das Declarações de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ);

- todas essas evidências demonstram que efetivamente a AST não tem condição financeira para atuar no comércio internacional, precisa dos adiantamentos dos adquirentes, não só nas suas operações por conta e ordem de terceiros, mas em todos os procedimentos e assim passou a simular as operações que precisava registrar como sendo por conta e risco próprio e para encomendante, para poder continuar recebendo os benefícios financeiros do Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias (FUNDAP);

(...)

- em resposta ao Termo de Intimação SEFIA nº 2013-00174-001 a empresa Inter-Roll declarou que "(...). Tínhamos até 20/08/2011 um contrato vinculado de prestação de serviços com a AST (...), devidamente deferido pela SEFIA-IRF-CURITIBA (...)" e apresentou como anexo o contrato de fornecimento (fls. 348/354) que "tem a inscrição de que se trata de operações por encomenda, entretanto as suas cláusulas demonstram que se trata de operação por conta e ordem de terceiros, a parte básica trata dos pagamentos, que devem ser todos adiantados pela INTER-ROLL, ficou claro também que o valor da NF de venda corresponde ao pagamento da mercadoria, impostos e demais despesas de nacionalização";

(...)

Em seguida, entre outras constatações, o autuante destaca que "As mercadorias envolvidas nos processos em comento, que tem itens muito específicos, necessitam de

*boa estrutura comercial e de distribuição, para a comercialização, incoerente com a atividade da empresa importadora, agindo por conta e risco próprio, pois em sua estrutura não tem departamento de compra e/ou venda, e por esse motivo não tem estrutura suficiente para atuar na forma simulada, esse indício de que a AST atua por conta e ordem de terceiros foi comprovado com a identificação de quem comprou e quem arcou com os custos das importações em análise”.*

(...)

**A empresa AST foi cientificada em 28/5/13 (fl. 831) e, em 19/6/13, apresentou a impugnação de fls. 874/881, onde alega, em síntese que:**

*- é evidente a sua capacidade financeira para solver suas importações, pois observa-se que a empresa possuía um capital social de R\$ 755.000,00 desde 25/10/06, conforme o laudo de fls. 108/110 e a 21ª Alteração Contratual, sendo certo que tais informações eram de conhecimento da RFB desde 10/8/07, conforme documento de fls. 111/114;*

*- pelo histórico de importações apresentado no relatório fiscal, verifica-se que a empresa anualmente possuía movimentação de importação baixa, em média inferior a dois eventos por mês. Com este dado, constata-se que nenhuma dessas importações mensais, realizadas no período determinado pela fiscalização, sequer chegou a aproximar-se da capacidade financeira da empresa, especialmente dos valores integralizados no capital social próprio;*

*- “não há nos documentos constantes dos autos, relativos ao período fiscalizado, qualquer indício que desabone a capacidade financeira da empresa autuada, senão a simples PRESUNÇÃO, admitida sponte própria [sic] pelo II. Fiscal responsável, de que o imóvel utilizado para aumento do capital social não teria o valor declarado, e por isso, em seu entender, seria imprestável”;*

*- milita, ainda, em favor da requerente e da efetiva capacidade econômica da empresa, outro laudo pericial judicial produzido nos autos do processo nº 024.990.157.497, que tramitou na 3ª Vara Cível da Comarca de Vitória, cujo valor atribuído ao citado imóvel integralizado, em abril de 2009, seria de R\$ 504.000,00;*

*- na afirmação da fiscalização de que “a empresa optou por atrasar os recolhimentos para poder fazer frente a outras responsabilidades, indício de falta de condição financeira” é flagrante o engendramento realizado pelo auditor para atingir sua conclusão equivocada, pois, inicialmente descreve seu raciocínio utilizando o verbo “optar”, que traz intrínseco ao seu conceito a ideia do elemento volitivo da escolha. E também por isso, há flagrante irregularidade na motivação do auto de infração, já que a fiscalização palpita aleatoriamente sobre escolhas que motivaram a vida financeira da empresa. Posteriormente, sem a força probante necessária, o auditor finaliza seu raciocínio afirmando que a suposta opção de atraso no tributo (por ele ventilada), seria indício de incapacidade financeira. Ou seja, nada de concreto afirma, nada prova, e, portanto, nada de proveitoso conclui;*

*- no que se refere aos cálculos realizados entre os valores de importação, notas fiscais de entrada e de saída de mercadorias, especialmente as planilhas colacionadas no relatório, constata-se que os valores não se conjugam como afirmado pelo auditor. E diante da falta de correlação ou semelhança entre os valores, o fiscal presume, mais uma vez, que os valores somente se diferem em razão de existir uma suposta “comissão” na diferença apurada;*

*- é evidente a utilização de presunções diversas objetivando construir uma ficção com o intuito de configurar uma suposta incapacidade financeira que, por corolário lógico, embasaria a tese de interposição fraudulenta. Isto porque, tratando-se a maioria das importações realizadas na modalidade importação por conta e risco próprios, o pilar*

*primordial a sustentar a tese da interposição fraudulenta seria o da incapacidade financeira da empresa. Decorre disto o grande esforço para criar e “costurar” uma argumentação que vincularia os dados documentais e as presunções realizadas;*

*- contudo, as razões do auto de infração não subsistem, já que não há documentos ou provas concretas que revelem a dita incapacidade financeira da recorrente. Ao revés disso, evidente sua capacidade econômica desde antes do período fiscalizado, conforme a alteração contratual e dados contábeis anexados. Logo, impossível sustentar a acusação da incapacidade financeira da recorrente, o que culmina na impossibilidade de atribuir a ela, a infração de interposição fraudulenta apontada pela fiscalização;*

*- quanto à acusação descrita no tópico "INFRAÇÃO II", não houve, em nenhuma hipótese das movimentações da empresa, a falsificação de documentos, tampouco adulteração. Não há nos autos sequer o apontamento de qual documento teria sido falsificado ou adulterado. Assim, exsurge a violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa, já que sem apontar especificadamente qual documentação foi alterada ou falsificada, a impugnante fica impedida de promover sua defesa de forma ampla;*

*- todas as operações de importação realizadas seguiram o trâmite legal, passaram pelo crivo da RFB, tiveram o recolhimento dos tributos e encargos de forma esmerada e antecipada, e inexistente qualquer irregularidade tendente a configurar a tipificação de falsificação ou adulteração apontada pela fiscalização;*

*- inexistente dolo nas operações da empresa que surgiu em 25/1/1991, é empresa sólida e tem um histórico profissional esmerado ao longo de sua vida, não havendo razão, portanto, “para ignorar toda conduta meritória, abonada pela seriedade evidente e pela manutenção, por anos, no acirrado mercado de importação, para subitamente tratá-la como empresa aventureira, ou mesmo inexistente (ilegal), conforme o rigor imposto pela fiscalização (IN 228) no esforço de gerar sua criminalização”.*

***A empresa Inter-Roll foi cientificada em 24/5/13 (fl. 833) e apresentou, em 21/6/13, a sua impugnação de fls. 845/866, onde, em resumo, argui que:***

*- a Inter-Roll foi incluída no polo passivo do referido auto de infração, como responsável solidária, por operações de importação nas quais contratou a AST como trading, para fazer o intermédio da importação dos rolamentos que comercializa;*

*- era apenas por motivos estratégicos e de logística que contratava a AST para realizar as importações, na modalidade importação por conta e ordem de terceiros, na qual adiantava a integralidade do valor da mercadoria para a AST que, por sua vez, recebia a mercadoria e providenciava o desembaraço. Na sequência, no exercício de suas atividades, a Inter-Roll incorporava as mercadorias ao seu estoque e as revendia para seus clientes no Brasil, recolhendo todos os encargos devidos em cada operação, inclusive o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, adimplindo integralmente as suas obrigações perante o Fisco;*

*- no período de janeiro de 2009 a junho de 2012 estava e permanece devidamente habilitada no Siscomex, podendo atuar no comércio exterior. Assim, não haveria a menor intenção de sua parte de se ocultar perante as autoridades;*

*- não tem qualquer domínio sobre as informações prestadas pela AST, inclusive suas informações financeiras e patrimoniais, não podendo ser penalizada pelos atos praticados por ela, ainda que envolvam as relações comerciais firmadas entre ambas, vez que a Inter-Roll sempre cumpriu devidamente com suas obrigações comerciais e fiscais;*

- no detalhamento da fraude, o próprio fisco deixa claro que os atos que ensejaram o auto de infração foram provocados pela "importadora declarada", ou seja, importadora informada na DI, no caso, a AST, não relacionando a impugnante ao fato gerador do crédito tributário;
- na sequência, contraditoriamente ao que havia informado, o fisco incluiu todas as empresas envolvidas na operação, caracterizando como sonegação, fraude, conluio e simulação, os atos praticados "pelos importadores e demais comerciantes envolvidos, que, intencionalmente promoveram modificações de características essenciais da operação de importação, de modo a ocultar a participação do real importador";
- nota-se absoluta incoerência nos fundamentos apresentados no auto de infração para a inclusão da impugnante no polo passivo da presente relação jurídica;
- diferente do que afirma o fiscal, não se enquadra nas condições de responsável solidária. Além disso, sua atividade gera obrigações tributárias de recolhimento do IPI, referentes às mesmas mercadorias, as quais sempre foram devidamente adimplidas. Nesse sentido, ao penalizar a impugnante pelo descumprimento de obrigação que deveria ser cumprida na cadeia anterior, estaria diante de evidente *bis in idem*, uma vez que, em seu tempo, recolheu o tributo devidamente;
- em nenhum momento o Erário foi lesado ou prejudicado por suas atividades e em nenhum momento a impugnante utilizou dessas operações para se ocultar perante o fisco, simular atos, fraudar documentos ou agir em conluio com alguém.
- para que se configure a responsabilidade é necessário que haja concomitantemente inadimplemento da obrigação principal pelo contribuinte e o descumprimento de uma obrigação acessória pelo responsável tributário;
- a solidariedade passiva em matéria tributária exige que os sujeitos estejam simultaneamente obrigados perante o fisco abrangendo não só obrigações principais, mas também acessórias, obrigações estas que decorrem da própria relação jurídica ou de determinação legal;
- "no presente caso, a obrigação de informar na DI quem era o real adquirente era da AST. A Impugnante, por sua vez, não tem a obrigação de fazer conferência da DI emitida pela importadora, isto porque, além da boa-fé que garante o direito contratual brasileiro, a empresa exportadora, NTN DO BRASIL [sic], cancelava todas as DI emitidas pela AST";
- não está no rol de obrigações da adquirente fiscalizar as obrigações da importadora.

Sobreveio decisão de primeira instância administrativa afastando os argumentos das pessoas jurídicas, mantendo o lançamento intacto.

A **AST** apresentou seu recurso voluntário de fls. 961/970. Já a **INTER-ROLL**, seu recurso voluntário está acostado às folhas 931 a 943.

A **AST**, em razões recursais, renova os argumentos sustentados na fase de impugnação, em resumo:

- (i) Que não há nenhuma mácula nas importações realizadas com lastro nas DI's objeto destes autos; renova os argumentos expostos na impugnação, alega que o Fisco, para caracterizar as supostas ocorrências

das infrações citadas (I e II), fez uso de presunções diversas no intuito de vincular informações desconexas relativas às operações aduaneiras e fiscais;

(ii) Da necessidade de reforma do julgado e da anulação do auto de infração, pelas seguintes razões:

a) da inexistência de adiantamentos para importação;

b) da capacidade financeira da empresa autuada e da inexistência de interposição fraudulenta;

c) da inexistência de adulteração ou falsificação;

d) da inexistência do dolo nas operações da empresa.

(iii) solicita a reforma do acórdão guerreado para anular o auto de infração, em razão de que este se encontra baseado em presunções fáticas inexistentes, que não conduzem às infrações capituladas como “INFRAÇÕES I e II”;

(iv) que seja atribuído ao presente recurso o efeito suspensivo, suspendendo os efeitos das consequências da lavratura do auto de infração, até o trânsito em julgado;

A **INTER-ROLL** alega praticamente as razões contidas na manifestação de inconformidade.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Renan Gomes Rego, Relator.

Os Recursos Voluntários são tempestivos e reúnem os demais requisitos de admissibilidade, de modo que admito seu conhecimento.

### **Do mérito**

#### ***Da interposição fraudulenta comprovada***

A ocultação/interposição fraudulenta pode ser conceituada, na esfera aduaneira, como toda situação em que uma pessoa, física ou jurídica, aparenta ser o responsável por determinada transação que na verdade não realizou, interpondo-se entre uma parte (o Fisco) e a outra (o real beneficiário/responsável pela operação de comércio exterior).

A ocultação/interposição fraudulenta pode ocorrer de duas formas distintas:

a) Ocultação comprovada do sujeito passivo, real vendedor, comprador ou responsável pela operação, mediante confirmação e obtenção de provas das reais condições pactuadas (art. 23, inciso V, do Decreto-Lei n.º 1.455/1976):

*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.*

b) Interposição fraudulenta presumida, caracterizada pela não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na transação (presunção legal do art. 23, § 2º, do Decreto-Lei n.º 1.455/1976):

*Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:*

*(...)*

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

A esse respeito o Acórdão n.º **3401-005.157** – 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária do CARF, de 23 de julho de 2018, corrobora com esse entendimento:

**INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE PRESUMIDA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE COMPROVADA. DISTINÇÃO.**

*A interposição fraudulenta pode ser presumida a partir da mera demonstração da 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 FRAUDULENTE DE TERCEIROS. ARTIGO 23 DO DECRETO LEI Nº 1455/76. DEMONSTRAÇÃO. CARÊNCIA PROBATÓRIA.**

*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. Na hipótese de "interposição fraudulenta presumida", exige-se, para aplicação da presunção, que se demonstre, no mínimo, que o contribuinte não logrou êxito em comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados para a realização da importação.*

Com cristalina explanação, no Acórdão n.º **3401-009.052**, desta Turma, a I. Conselheira Fernanda Vieira Kotzias acrescenta:

*No caso da interposição presumida, a análise da fiscalização gira em torno dos recursos financeiros da operação, de forma que estará configurada a fraude ou*

*simulação diante da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.*

*Por sua vez, a interposição fraudulenta real/comprovada, depende de provas concretas que exponham o modus operandi de toda a operação de importação e revenda, sendo metodologia utilizada nos casos em que a origem dos recursos parece ser legítima, mas existem elementos concretos que exponham a fraude ou ocultação do real comprador das mercadorias importadas.*

Assim, na prática da interposição fraudulenta comprovada, o ônus probatório é da fiscalização, ou seja, cabe à fiscalização reunir os elementos que indicam a ocorrência da interposição fraudulenta de terceiros entre o importador interposto e o sujeito passivo oculto. Já na prática da interposição fraudulenta presumida, o ônus probatório é invertido e passa a ser do importador, ou seja, cabe a este trazer os elementos necessários a afastar a presunção.

Nessa toada, conforme dispõe o art. 23, § 3º, do Decreto-Lei n.º 1455/76, a interposição fraudulenta será punida com a pena de perdimento ou multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias:

*Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:*

*(...)*

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

*In casu*, tendo sido estabelecido de que trata de hipótese de interposição fraudulenta **comprovada** pela Fiscalização, o ponto central da presente análise deve ser o conjunto probatório arrolado nos autos que expõe a fraude ou ocultação do real comprador das mercadorias importadas.

#### ***Do caso concreto. Das provas trazidas aos autos***

De início, a Fiscalização explica que, nos procedimentos realizados, a **AST** desembarçou diversas mercadorias, simulando serem as operações por conta e risco próprios, haja vista que restou provado que a importação foi por conta e ordem de terceiros, e a adquirente adiantou todos os valores para que fizesse frente aos pagamentos dos impostos, câmbio e demais despesas.

Afirma que a pessoa jurídica adquirente **INTER-ROLL** comprou, por sua conta e ordem, as mercadorias envolvidas, diretamente da exportadora **PERFECT FIT INDUSTRIES, INC.**, sediada na Holanda.

Seguindo para o plano fático, é de se reconhecer que, no caso em análise, são fartas as demonstrações de que a pessoa jurídica **INTER-ROLL**, na qualidade de real adquirente, transferiu recursos para as importações realizadas pela **AST**, falsamente declaradas como sendo *por conta própria*. Uma série de provas foi levantada e apresentada pela

Fiscalização para afastar a importação declarada como por conta própria da **AST** e caracterizar a interposição fraudulenta, conforme a seguir:

**Fato 01** – As notas fiscais de entrada (de importação) foram emitidas, praticamente, no mesmo dia da emissão das notas fiscais de venda (prova às folhas 788 e 789 – quadro comparativo das datas de registro da DI, de desembarque, da emissão da nota fiscal de entrada e da nota fiscal de saída):

*Relacionamos as Declarações de Importação envolvidas neste procedimento, chamando a atenção para as datas de desembarque, das notas fiscais de entradas e das notas fiscais das saídas, que são praticamente iguais, indícios claros de que as mercadorias, quando internadas, já tinham endereço certo para entrega e que nunca foram compradas ou vendidas pela AST, a sua atuação foi de prestação de serviços na internação, nacionalização e encaminhamento das mercadorias à verdadeira compradora (REAL IMPORTADORA), esta sim, comprou os bens envolvidos da PERFECT FIT, adiantando todos os valores aplicados nestas importações para que a AST pudesse fazer frente aos gastos com o desembarque das mercadorias.*

NUM DI	DATA DE REGISTRO	DATA DE DESEMB	VALOR ADUANEIRO	PROCESSO AST	NOTAS FISCAIS DE ENTRADA			NOTAS FISCAIS DE SAÍDA			FOLHAS DE - ATÉ
					NUMERO	DATA	VALOR	NUMERO	DATA	VALOR	
09/0217137-7	18/fev/09	18/fev/09	129.977,12	3831	2392	19/02/2009	168.812,37	23496	20/02/2009	225.638,89	359 a 393
09/0644549-0	22/mar/09	25/mar/09	141.038,05	3897	23752	25/05/2009	183.119,34	23758	26/05/2009	257.626,94	403 a 433
10/0033343-6	07/jan/10	08/jan/10	29.992,75	4123	213	13/01/2010	38.966,34	215	13/01/2010	53.699,97	442 a 461
10/0808181-9	17/mar/10	18/mar/10	73.457,54	4253	487	19/05/2010	95.398,02	493	20/05/2010	126.383,06	470 a 494
10/1301308-7	30/jul/10	02/ago/10	55.585,07	4276	644	03/08/2010	72.216,05	645	05/08/2010	100.776,28	503 a 520
10/1595309-7	13/set/10	14/set/10	32.733,76	4353	747	15/09/2010	42.527,53	750	16/09/2010	60.117,47	529 a 548
10/1692955-4	27/set/10	28/set/10	22.949,35	4372	799	29/09/2010	29.815,86	805	30/09/2010	41.725,41	557 a 574
10/2020019-9	12/nov/10	16/nov/10	48.171,88	4462	923	17/11/2010	62.585,00	936	18/11/2010	81.752,19	582 a 608
10/2250867-0	16/dez/10	17/dez/10	40.932,96	4508	1034	20/12/2010	53.180,95	1049	21/12/2010	72.884,44	617 a 636
11/0098914-7	17/jan/11	18/jan/11	66.319,19	4583	1121	18/01/2011	86.162,00	1127	20/01/2011	116.761,63	646 a 666
11/0290691-5	15/fev/11	16/fev/11	59.524,29	4604	1223	17/02/2011	77.334,09	1224	18/02/2011	103.181,78	675 a 690
11/0705937-4	18/abr/11	19/abr/11	67.551,35	4648	1386	19/04/2011	87.763,11	1390	20/04/2011	121.767,14	699 a 724
11/0804963-1	04/mai/11	04/mai/11	47.057,54	4663	1406	04/05/2011	61.137,21	1412	05/05/2011	83.644,51	733 a 746
11/0937659-8	23/mai/11	24/mai/11	59.642,98	4691	1458	24/05/2011	77.487,76	1460	25/05/2011	103.161,29	755 a 770

**Fato 02** – Antecipações de pagamento feitas pela **INTER-ROLL** (prova à folha 790 – quadro comparativo das datas de registro da DI, da emissão da nota fiscal de saída e da pagamento, com respectivos valores da DI, da nota fiscal e do pagamento):

*No próximo quadro chamamos a atenção para as datas de registro, das notas fiscais das saídas e do contrato de câmbio, que quando comparadas com as datas dos pagamentos, deixa evidente que depósitos sempre acontecem em datas próximas ao registro da DI, esses adiantamentos foram feitos para cobrir as despesas com os impostos e as aquelas pagas na manipulação inicial das mercadorias. No que se refere ao pagamento ao exterior, com exceção do primeiro caso, os demais foram antecipados, nas duas situações, da mesma forma, a AST precisou dos adiantados da INTER-ROLL para cumprir com as suas obrigações.*

*As antecipações feitas pela INTER-ROLL são marcadas por dois depósitos diretamente em conta corrente da AST, e um pagamento de duplicata. O depósito com data e valor identificado nas duas primeiras colunas do quadro de pagamentos, serviram para cobrir o pagamento do câmbio ao exterior, assim aconteceram na mesma ou em data em próxima ao fechamento da contratação. O segundo depósito, que acontece na mesma ou na semana anterior ao registro da DI, com data e valor relacionado na terceira e quarta coluna do quadro de pagamentos, serviu para o pagamento dos*

*impostos e demais despesas com a nacionalização das mercadorias. O terceiro e último pagamento, quinta e sexta coluna, normalmente referente à quitação de uma fatura comercial, cobre o pagamento do ICMS. Para comprovação desses fatos apresentamos diversos documentos entregues pela adquirente, atendendo intimação fiscal, todos esses documentos foram vinculados a cada Nota Fiscal e aos lançamentos contábeis, conforme as folhas de extrato do Razão Contábil da AST com Contrapartida (obtidos através do SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL – SPED), para os anos de 2009 a 2011, para 2012 foi apresentado, pela AST, uma cópia do razão com os lançamentos registrados entre 01 e 07/12, onde constaram todos os adiantamentos feitos pela INTER-ROLL até o final de julho/2012.*

NUM DI	DATA DE REGISTRO	DATA DE DESEMS	VALOR ADUANERO	PROCESSO AST	NOTAS FISCAIS DE SAÍDA			CAMBIO		PAGAMENTOS						FOLHAS DE - ATÉ
					NUMERO	DATA	VALOR	DATA	VALOR EM REAIS	DATA	VALOR	DATA	VALOR	DATA	VALOR	
090217137-7	19/02/09	19/02/09	126.977,12	3831	23496	20/02/09	226.636,85	2404409	150.744,50	24042009	151.310,87	17/02/2009	72.869,31	23/03/2009	27.831,54	394 x 402
090644648-0	23/05/09	25/05/09	141.026,05	3897	23798	26/05/09	257.826,94	2901009	123.857,39	28/01/2009	124.038,38	22/05/2009	74.327,75	23/06/2009	32.212,21	434 x 441
100033343-6	07/01/10	09/01/10	26.982,75	4123	215	13/01/10	53.896,97	1911009	26.676,72	16/11/2009	26.668,14	07/01/2010	16.983,22	22/02/2010	6.008,70	462 x 469
100008181-9	17/05/10	19/05/10	73.457,84	4263	493	20/05/10	126.383,04	2204110	71.105,28	22/04/2010	70.886,17	17/05/2010	41.043,77	23/06/2010	14.472,13	495 x 502
101301308-7	30/07/10	02/08/10	56.565,07	4276	845	05/08/10	100.776,26	0909110	56.812,94	10/06/2010	56.963,32	26/07/2010	30.960,72	26/09/2010	13.633,12	521 x 528
101595306-7	13/09/10	14/09/10	32.733,76	4363	750	16/09/10	60.117,47	2107110	32.358,10	21/07/2010	32.304,14	08/09/2010	19.756,35	22/10/2010	8.057,96	549 x 556
101592954-4	27/09/10	29/09/10	22.949,35	4372	805	30/09/10	41.725,47	1109110	23.314,25	11/06/2010	23.522,86	24/09/2010	13.964,64	22/10/2010	4.337,32	575 x 581
102020019-9	12/11/10	19/11/10	48.171,88	4462	006	19/11/10	81.762,15	1310110	46.049,62	13/10/2010	46.332,80	12/11/2010	26.985,62	20/12/2010	8.845,96	609 x 616
102250867-0	16/12/10	17/12/10	40.932,96	4506	1046	21/12/10	72.894,44	1911110	40.063,60	18/11/2010	40.159,84	16/12/2010	24.917,42	24/01/2011	7.806,01	637 x 645
110008914-7	17/01/11	19/01/11	86.319,19	4593	1127	20/01/11	116.761,62	2212110	85.921,27	22/01/2011	86.078,97	17/01/2011	37.963,37	21/02/2011	13.010,54	667 x 674
110030891-5	15/02/11	16/02/11	56.524,25	4604	1224	16/02/11	103.191,76	2501111	56.476,81	27/01/2011	56.633,87	15/02/2011	33.065,21	22/03/2011	11.762,52	691 x 698
110702937-4	18/04/11	19/04/11	67.561,35	4648	1300	20/04/11	121.767,14	2103111	66.980,47	21/03/2011	69.522,08	18/04/2011	30.059,75	23/05/2011	13.186,02	725 x 732
110684963-1	04/05/11	04/05/11	47.057,84	4663	1412	05/05/11	83.844,57	0504111	46.561,22	05/04/2011	46.847,84	03/05/2011	27.502,67	24/06/2011	8.194,25	747 x 754
110007856-6	23/05/11	24/05/11	89.642,96	4691	1480	25/05/11	103.161,25	1005111	57.726,43	10/05/2011	58.029,58	23/05/2011	33.901,31	23/06/2011	11.230,46	771 x 778

**Fato 03** – Falta de condição financeira da AST (prova às folhas 791 e 792: análise das demonstrações contábeis - evolução patrimonial anotada com base nas principais rubricas contábeis, os valores apresentados foram aqueles que constaram nas DIPJ's apresentadas e balancete):

*A falta de condição financeira da AST para atuar no comércio internacional, fica evidente, no momento em que necessita de adiantamentos dos adquirentes para cumprir com os compromissos de nacionalização de importações que registra como sendo por conta e risco próprio e por encomenda, fica asseverado pelo procedimento adotado no aumento do Capital Social feito em 2006, quando passou de R\$ 100.000,00 para R\$ 755.000,00, esse aumento que justificou como sendo com aquisição de imóvel rural, foi feito para demonstrar capacidade de pagamento (fl. 111 e 112).*

*O aumento de Capital mencionado não altera a condição financeira da empresa, o imóvel foi comprado pela própria AST, em 24/05/2006, por R\$ 87.360,00 (fls. 101 a 104), esse valor naturalmente foi pago e diminuiu o saldo das disponibilidades, em seguida o mesmo Imóvel foi reavaliado em R\$ 655.000,00, com base em Laudo (fl. 105), emitido em 17/04/2006, que sequer foi registrado em cartório, e utilizado para aumentar o Capital da empresa.*

*Assim temos que o Aumento do Capital, que seguiu formalizado na 21ª Alteração do Contrato Social, foi feito de forma gráfica e SIMULADA, sem afetar a situação financeira da empresa.*

*Seguindo com a verificação da situação financeira da AST, apresentamos a evolução patrimonial anotada com base nas principais rubricas contábeis, os valores apresentados foram aqueles que constaram nas DIPJ's apresentadas e balancete de 01 a 07/2012. Já quando comparamos o saldo final de 2009 e inicial de 2010, surgiram as primeiras incongruências, em diversas linhas os valores estão divergentes. Esse quadro fica agravado quando verificamos que alguns saldos dos valores registrados em realizável em curto prazo (conta de clientes), que deveriam dar sustentabilidade às*

*obrigações mais imediatas, registram valores expressivos a receber de empresas ligadas, demonstrando que efetivamente não estão servindo de lastro de direitos capazes de sustentar o passivo circulante, é o caso das empresas AGUIA IMP E EXP e ARCA ENGANHARIA, a primeira com saldo de R\$ 1.911.567,99 e a segunda com saldo de R\$ 3.519.497,51.*

*Temos que destacar também, o valor registrado no Ativo Circulante, como sendo “ADIANTAMENTOS À NTN” R\$ 3.856.269,65, esse valor foi adiantado por diversos adquirentes de rolamentos que, interessadas no desconto de 5% (concedido pela exportadora para antecipações de pagamento), pagam antecipadamente as mercadorias, esses valores seguem compensados com adiantamentos de clientes, registrados no Passivo Circulante.*

(...)

*Outro ponto importante é o valor registrado em “IMPOSTOS A RECUPERAR”, com grande crescimento em 2012, que conforme foi constatado trata de valores referentes ao IPI na Importação, cujo valor não vai poder ser recuperado (pode ser utilizado unicamente como redutor na apuração do IPI a ser recolhido mensalmente), isso vai influenciar de forma significativa os resultados de 2012.*

*No caso das obrigações tributárias, embora não tenha sido possível a individualização em anos anteriores, aparece em início de 2012 com saldo de R\$ 1.166.291,25 (o saldo final segue influenciado pelas apurações desse ano), demonstrando que efetivamente a empresa optou por atrasar os recolhimentos para poder fazer frente a outras responsabilidades, indício de falta de condição financeira operações que precisava registrar como sendo por conta e risco próprio e para encomendante, para poder continuar recebendo os benefícios financeiros do FUNDAP.*

*Notemos que essa constatação de falta de condição financeira foi confirmada em todos os processos trabalhados, em todos eles a AST necessitou do adiantamento da INTER-ROLL para dar continuidade aos procedimentos de nacionalização e pagamento ao exterior. Convém acrescentar que mesmo nos casos em que registrou Importação por Encomenda, conforme constatado em outros procedimentos, a AST precisou de adiantamentos da encomendante para poder fazer frente aos seus compromissos com o desembaraço aduaneiro..*

Além dos fatos acima, demonstrados pela Fiscalização aduaneira, o julgador *a quo*, da análise dos documentos acostados pela autoridade aduaneira na fase investigativa e pelas recorrentes em sede de impugnação, apresenta algumas constatações que reforçam a interposição fraudulenta:

*No presente caso, vê-se que não há controvérsia quanto aos fatos apontados pela fiscalização, tendo em vista que já na fase inquisitiva, a real adquirente, Inter-Roll, admitira em resposta ao Termo de Intimação SEFIA nº 2013-00174-001 que tinha “até 20/08/2011 um contrato vinculado de prestação de serviços com a AST (...), devidamente deferido pela SEFIA-IRF-CURITIBA (...)”. Contrato esse cujo teor, conforme afirma o autuante, não deixa dúvida que as importações se deram por conta e ordem da Inter-Roll, a quem cabia contatar os fornecedores dos produtos, “ajustando diretamente com os mesmos o preço em moeda estrangeira, a forma de pagamento e todas as demais condições para a efetivação de sua compra, inclusive vias de transporte, porto ou aeroporto de destino das mercadorias no Brasil” (vide nas fls. 348/354 o Contrato de Prestação de Serviços de Importação de Mercadorias e/ou Produtos, entre Importador e Adquirente/Encomendante).*

*Ainda sobre o mesmo contrato, a fiscalização destacou na descrição dos fatos que: “Ficou muito claro também, no item ‘5.5’, que a AST presta serviço, e que o seu ganho é o benefício financeiro do FUNDAP.*

*(...)”: 5.5 Pelos serviços prestados, o IMPORTADOR ficará com o financiamento do FUNDAP gerado pelas operações acobertadas por este instrumento.*

*[Sublinhei. Demais destaques do original].*

*Do mesmo modo, na sua impugnação a Inter-Roll assume a sua condição de real adquirente nas operações aqui tratadas:*

*3.10 A Impugnante, por motivos estratégicos e de logística, contratava a AST para realizar as importações, na modalidade importação por conta e ordem de terceiros, na qual a Impugnante adiantava a integralidade do valor da mercadoria para a AST que, por sua vez, recebia a mercadoria e providenciava o desembaraço.*

*[...].*

*3.21 (...) a Impugnante contratava a AST apenas para proceder a nacionalização e encaminhamento das mercadorias, adiantando os valores referentes às importações para a AST, possibilitando assim o pagamento dos gastos com o desembaraço das mercadorias.*

*[Sublinhei].*

Como visto, a autuação baseou-se na comprovação, a partir das informações de movimentação financeira e de elementos extraídos dos próprios documentos fiscais e contábeis fornecidos pelas Recorrentes, que os recursos necessários ao pagamento das mercadorias importadas e das despesas associadas a seu processo de importação regular não provieram da **AST** (*importador ostensivo*). Ao contrário, demonstrou-se movimentação de recurso oriundo da **INTER-ROLL** (*real adquirente*) para efetivar as negociações de importações com o exportador.

Mesmo assim, as Recorrentes não conseguem apresentar explicações e provas para afastar os elementos apresentados pela Fiscalização. Se a **AST** era quem corria o risco e arcava com as operações de importação, por conta própria, poderia ter trazido algum elemento comprovando a compra e venda internacional, como e-mails, cartas, mensagens, contratos, viagens de funcionários, que indicassem as negociações e ajustes realizados com os exportadores.

Ressalte-se ainda que, em nenhum momento a **AST** produziu prova para rebater a acusação de incapacidade financeira. Nenhum balanço patrimonial foi apresentado para comprovar sua capacidade econômica e, principalmente, financeira. Para contrapor as alegações e documentos contábeis citados e utilizados pela Fiscalização, deveria ter apresentado o Balanço Patrimonial dos exercícios financeiros, acompanhados de demonstrativos de: 1) margem operacional; 2) margem líquida; 3) resultados líquidos; 4) liquidez corrente; 5) liquidez seca; 6) liquidez geral, 7) rotação de estoques; e, 8) fluxo de caixa. Sem a apresentação destes documentos e demonstrativos, não há como verificar sua capacidade econômica e financeira.

No que tange a irrisignação da **AST** quanto ao imóvel adquirido e utilizado para o aumento de capital social, tenho que esse aumento do patrimônio líquido, neste caso, não

configura ingresso de numerário, mas sim ingresso no ativo permanente, incapaz de afastar mácula imputada de insuficiência financeira para operar no comércio exterior exigido pela Fazenda. Nesse espeque, a Recorrente entende que tal aumento do Capital (alterado de R\$ 100.000,00 para R\$ 755.000,00), se deu por esclarecido através de uma Nota Explicativa, firmada pela AST, com os lançamentos na escrituração contábil:

*"1º O aumento de Capital mencionado deu-se através de aquisição de um Sítio com 56 hectares, tendo como objetivo a renovação de cadastros, como a da Receita Federal, Bancos e Fornecedores, além de demonstrar a seus fornecedores e colaboradores a capacidade de pagamento da empresa".*

No entanto, ao meu sentir, o aumento de Capital mencionado não altera a condição da Recorrente: *falta de capacidade econômica e financeira **comprovada***.

Da mesma forma que a AST, a INTEL-ROLL sequer apresenta, em sede de voluntário, e-mail, mensagem ou contrato que indicassem as negociações e ajustes realizados com a importadora AST.

Ora, é justamente essa prática que a legislação busca coibir. Na realização de operações de importação, o importador por conta própria deve deter capacidade econômica para honrar os compromissos decorrentes da operação e, não sendo este o caso, deve ser formalmente declarado que a importação é por conta e ordem de terceiros, em observância a todos os ditames legais e normativos. Cabe lembrar que, a teor do art. 27 da Lei nº 10.637/20023, a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste.

A simulação é a utilização de meios aparentes para ocultar o que realmente é desejado, isto é, uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. Ocorre a simulação quando em um negócio jurídico se verifica intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar terceiros, situação que ocorreu no caso concreto. Simulou-se uma importação por conta própria quando na verdade a intenção era uma importação por conta e ordem.

No entender desse Relator, a interposição está muito bem **comprovada** na forma do inciso V do art. 23, sendo perfeitamente aplicável a multa equivalente ao valor aduaneiro estabelecida pelo parágrafo terceiro.

#### ***Da responsabilidade solidária***

De acordo com o Termo de Sujeição Passiva Solidária, foi considerada responsável solidária a pessoa jurídica **INTER-ROLL**.

A lei dispõe que os responsáveis solidários pela infração aduaneira podem responder em conjunto ou isoladamente. Veja-se a reprodução do art. 95, do Decreto-lei nº 37/66:

*Art. 95 Respondem pela infração:*

*I conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;*

*[...]V conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.15835, de 2001)*

*VI conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Lei n.º 11.281, de 2006).*

A **INTER-ROLL**, por realizar toda tratativa negocial e antecipações financeiras direto para empresa **AST**, configura real adquirente da mercadoria. Assim tanto o importador oculto como o ostensivo devem ser qualificados como sujeitos passivos das penalidades aduaneiras incidentes nas operações.

### **Conclusão**

Em sendo assim, voto em negar provimento aos recursos voluntários interpostos pelas pessoas jurídicas **AST COMERCIO INTERNACIONAL LTDA** e **INTER-ROLL COMERCIAL IMPORTADORA LTDA - EPP**.

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego