



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

Processo nº 12466.722362/2013-90
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-003.884 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de março de 2017
Matéria MULTA - CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO
Recorrente AST COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 05/02/2009 a 08/10/2012

OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRESUMIDA E COMPROVADA. DIFERENCIAÇÃO.

Muito embora a pena de perdimento seja a consequência normativa (pena) para as duas hipóteses de interposição fraudulenta (comprovada e presumida), ambas diferenciam-se em seus requisitos, no conjunto probatório apresentado pela fiscalização na lavratura do lançamento, culminando em defesa específica por parte dos sujeitos passivos. Nunca poder-se-á falar em interposição "interposição comprovada" (artigo 23, inciso V do Decreto-Lei n. 1.455/76) sem a demonstração pelo Fisco de quem são os sujeitos acobertado e acobertante. Nunca ter-se-á a "interposição presumida" (artigo 23, parágrafo 2º do Decreto-Lei n. 1.455/76), sem a comprovação pela autoridade lançadora de que o importador não consegue evidenciar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ATO ADMINISTRATIVO VINCULADO. TEORIA DOS MOTIVOS DETERMINANTES. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. IMPOSSIBILIDADE.

A desconformidade entre o fato real e o fato descrito na norma individual e concreta (ato de lançamento) é causa de decretação da improcedência do lançamento pelo mérito, com base na teoria dos motivos determinantes. É ilegal a manutenção do lançamento fiscal por fundamento diverso daquele que foi originalmente invocado, uma vez que sendo o lançamento tributário um ato administrativo enquadrado na classe dos atos vinculados, os motivos invocados originalmente são vinculantes para a Administração.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Waldir Navarro Bezerra e Jorge Olmiro Lock Freire. Designada a Conselheira Thais de Laurenttis Galkowicz.

(assinado digitalmente)

Antônio Carlos Atulim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator.

(assinado digitalmente)

Thais de Laurenttis Galkowicz - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Antônio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Carlos Augusto Daniel Neto, Maysa de Sá Pittondo Deligne Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurenttis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

Trata-se o processo de Auto de Infração (fls. 03/04), através do qual a fiscalização, segundo declarado no Relatório Fiscal (folha continuação do AI - fls. 5/49), constatou ocultação do real adquirente das mercadorias, em relação as Declarações de Importação (DI) registradas de 02/2009 a 10/2012 (fls. 9/10), tendo formalizado exigência relativa a conversão da pena de perdimento em multa, por impossibilidade de apreensão das mercadorias.

Conforme Relatório Fiscal de fls. 05/49, a fiscalização aduz que nos procedimentos realizados, a Recorrente **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, além do envolvimento de outras empresas.

De acordo com o Termo de Sujeição Passiva Solidária de fls. 04, foi considerada responsável solidária a empresa NTN DO BRASIL LTDA. (**NTN DO BRASIL**).

A fiscalização informa no Relatório Fiscal (fl. 7), que "(...) Neste procedimento estamos trabalhando **os processos para os quais não identificamos os adquirentes** (os que não foram lançados anteriormente), por diversos motivos, destacando-se a falta de apresentação das notas fiscais de saída (ou as NF's estavam ilegíveis), de qualquer forma os valores não foram incluídos em outros processos. Em alguns desses processos estamos lançando apenas parte dos valores das importações, nesses casos, em que as mercadorias foram encaminhadas a mais de uma adquirente, em parte das notas fiscais de saída os destinatários foram identificados e responsabilizados como solidários, neste processo estamos incluindo somente a parcela dos valores referentes àquelas partes para as quais não conseguimos elementos para identificar e responsabilizar algum adquirente". O Fisco salienta que estes

valores **não foram incluídos em outros processos**, nos quais houve a identificação dos reais adquirentes.

Em todos os processos, segundo o autuante, representados pelas DI's relacionadas no quadro de fls. 9/10, as empresas adquirentes (não identificadas nestes autos), comprou por sua conta e ordem, as mercadorias envolvidas, da exportadora NTN SUDAMERICANA, sediada no PANAMÁ, através da sua representante NTN DO BRASIL LTDA., que recebeu 5% de comissão sobre todas as vendas (fl. 6).

A acusação imputada à Recorrente se refere a prática de simulação na sistemática da operação de importação, com intuito de manter oculta a verdadeira importadora, o que é infração identificada como **interposição fraudulenta de terceiros**, além da evidente utilização de documentos com falsidade ideológica.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório objeto da decisão recorrida, de nº 07-35.586, prolatada pela 2ª Turma da DRJ em Florianópolis (SC), a seguir transcrito na sua integralidade (fls. 2.157/2.164):

Trata o presente processo do Auto de Infração, de fls. 03/04, por meio do qual é feita a exigência de R\$ 1.471.049,33, relativa à multa de que trata o art. 23, §3º do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, com redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 2002, equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas.

Às fls. 05/49, a fiscalização relata que restou caracterizada a infração de ocultação do sujeito passivo mediante interposição fraudulenta, bem como uso de documentos ideologicamente falsos relativamente à importação de mercadorias que foram remetidas a consumo.

Informa que a empresa AST COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA. registrou e desembarçou mercadorias, acobertadas pelas DI relacionadas, simulando ser por conta e risco próprio, o que, entretanto, restou comprovado que foi por conta e ordem de terceiros que não foram identificados na ação fiscal, face à falta de apresentação de diversas notas fiscais ou de, em alguns casos, estarem ilegíveis.

A auditoria salienta que estes valores não foram incluídos em outros processos, nos quais houve a identificação dos reais adquirentes, e ressalta que o procedimento adotado pela importadora é sempre o mesmo, de receber antecipadamente os valores para fazer frente aos pagamentos dos impostos e câmbio.

A auditoria chama a atenção para as datas de desembarço, 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. Igualmente, para as datas de registro das DI, das notas fiscais das saídas, que, quando comparadas com as datas dos pagamentos, deixa evidente que depósitos em conta corrente bancária para os principais desembolsos.

Conta que os pedidos de compra eram efetuados pelas reais adquirentes à NTN BRASIL, que os repassava para a NTN SUDAMERICANA. Perante essa exportadora as empresas adquirentes eram as devedoras e responsáveis pelos pagamentos das mercadorias. A NTN BRASIL, como representante da exportadora, recebia 5% de comissão sobre as vendas, o que foi identificado em sua contabilidade e os procedimentos foram entendidos como regulares.

Desta forma, a auditoria concluiu que existe solidariedade entre as empresas AST e NTN BRASIL, tendo sido lavrado o Termo de Sujeição Passiva Solidária à fl.04.

Cientificadas da exigência, as empresas AST e NTN apresentaram impugnações (fls. 2070/2078 e 2094/2110, respectivamente), nas quais, em síntese:

Impugnação da empresa AST:

Alega que é uma empresa familiar, de longo histórico no mercado (23 anos) e que jamais teve qualquer intenção de prejudicar o Erário, o que de fato não ocorreu.

Aduz que detinha capacidade financeira para as importações mensais que não eram de grande monta, e que seu capital social era de R\$ 755.000,00, conforme documentos que apresentou e 21ª Alteração Contratual. Afirma que o imóvel integralizado foi objeto de laudo pericial na 3ª. Vara Cível da Comarca de Vitória, cujo valor que lhe fora atribuído, em abril de 2009, era de R\$ 504.000,00.

Defende que as importações ocorreram por sua conta e risco e que a fiscalização nada prova e somente faz presunções mal costuradas, além de não constar dos autos o apontamento de qual documento teria sido falsificado ou adulterado, exsurgindo a violação ao princípio do contraditório e ampla defesa. Alega inexistência de dolo nas operações da empresa.

Requer seja atribuído à impugnação o efeito suspensivo e a anulação do presente auto de infração.

Impugnação da NTN:

Informa que tem 16 anos de existência na representação comercial, que consiste na mediação de realização de negócios mercantis para a NTN CO, do Japão e NTN Sudamericana, como sede no Panamá, realizando o agenciamento de propostas e a realização de pedidos de seus distribuidores, sem, porém, qualquer intervenção sobre o processo de internalização dos equipamentos no Brasil.

Salienta que é o distribuidor quem discrimina a quem será vendido ou consignado o produto, a quantidade de peças a serem embarcadas, forma de pagamento, dados do Agente na origem e no destino e o Porto de destino. Cumpre à NTN do Brasil a tarefa de transmitir as informações à NTN internacional. Após o encaminhamento do pedido, a atividade da NTN do Brasil frente ao distribuidor é de somente dar o suporte técnico dos produtos que representa.

Argumenta que não lhe cabia controlar ou checar o procedimento de importação adotado entre adquirentes e as empresas importadoras por eles escolhidas e que não havia conluio, simulação ou coordenação por parte da NTN do Brasil para qualquer espécie de fraude ou operação ilícita.

Alega que não existe qualquer nexo fático e jurídico que possa sustentar os argumentos acerca da indigitada solidariedade da NTN do Brasil nos fatos narrados e que não há benefício diferente para ela, além da comissão do negócio em si, entre uma modalidade ou outra de importação ou numa alegada ocultação do verdadeiro adquirente.

Reclama pela ilegalidade do auto de infração, pelo que deve ser cancelada a sujeição passiva aplicada e o respectivo débito fiscal.

É o relatório.

Ante aos argumentos expostos, assim decidiu a DRJ: julgar improcedente a impugnação apresentada pela empresa AST COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA, mantendo o crédito tributário exigido, e julgar procedente a impugnação apresentada pela empresa NTN DO BRASIL LTDA, para excluí-la do polo passivo, conforme ementa do Acórdão abaixo transcrito:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Período de apuração: 05/02/2009 a 08/10/2012
IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. DANO
AO ERÁRIO. MULTA.*

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, através de interposição fraudulenta, infração punível com a pena de perdimento ou com a multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas ou revendidas.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

A Recorrente (AST) foi regularmente intimada da decisão em 16/09/2014 às fl. 2.169 (ciência AR - Correios). Em 06/10/2014 (recibo do SVA de fls. 2.190/2,191), apresentou seu Recurso Voluntário de fls. 2.172/2.181.

A Recorrente AST, em razões recursais, renova os argumentos sustentados na fase de Impugnação. Então vamos a eles.

(i)- alega 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 atuada 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;

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra – Relator

1. Da admissibilidade dos recursos

O Recurso Voluntário apresentado pela AST atende os pressupostos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

2. Da exclusão do responsável solidário (NTN) x Decisão da DRJ

De acordo com o Termo de Sujeição Passiva Solidária de fls. 04, foi considerado responsável solidário, a empresa NTN DO BRASIL LTDA. (**NTN DO BRASIL**).

No entanto, quando da análise da Impugnação da NTN, a decisão *a quo*, assim decidiu:

"(...) Quanto à solidariedade atribuída a NTN do Brasil Ltda, chamo a atenção para o fato de que, de acordo com o seu Contrato, esta empresa tem como sócia majoritária a NTN SUDAMERICANA, que é também quem exerce sua administração, através de delegação a uma diretoria. Assim, sua atuação vai muito além de mera representante comercial de seus produtos, sendo verdadeiramente um braço de mando da empresa exportadora no Brasil, cujo interesse e benefício obtido na operação não vão além dos resultados da transação comercial em si.

(...) Portanto, deve ser excluída a responsabilização tributária atribuída à NTN do Brasil Ltda".

Há que se ressaltar que, no caso sob exame, apesar de o valor do Auto de Infração lavrado ter sido de R\$ 1.471.049,33 (fl. 03) e a DRJ, na época, não ter elaborado o Recurso de Ofício por ter excluído a responsabilização solidária atribuída à NTN do Brasil Ltda, verifico que, conforme disposto no art. 34, I, do Decreto nº 70.235/72 e a edição da

Portaria MF nº 63, de 09/02/2017, o novo limite de alçada passou a ser de R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais) para propor Recurso de Ofício. Veja-se:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

*§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão **excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário** (grifei).*

Desta forma, a exoneração dessa parte da autuação efetuada em sede de primeira instância em relação à NTN, não está submetida a Recurso de Ofício nesta data, pois se encontra inferior ao limite de alçada, aplicando-se os termos do art. 42, parágrafo único, do Decreto nº 70.235/72, devendo, portanto, ser mantida a decisão.

3. Do pedido de efeito suspensivo à impugnação feito pela AST

Uma vez que é efeito automático do Recurso Voluntário a suspensão da exigibilidade do crédito lançado, por força do art. 151, inciso III, do CTN, e do art. 33 do Decreto 70.235/72, descabe qualquer providência do Órgão Julgador quanto ao pedido levado a efeito pela AST nesse sentido.

4. Da preliminar de nulidade do Auto de Infração

A recorrente AST, alega em seu recurso que deve se "*reformular o acórdão guerreado para anular o auto de infração, em razão de que este se encontra baseado em presunções fáticas inexistentes, bem como em premissas igualmente equivocadas, que não conduzem às infrações capituladas como INFRAÇÕES I e II*".

O enquadramento legal descrito na peça vestibular do inciso do art. 23, V, do Decreto-lei nº 1.455/76, que se fundamenta a autuação, há que se destacar que o Relatório Fiscal/Folha de continuação do Auto de Infração é **parte integrante do auto de infração**, consistindo-lhe em parte anexa (fls. 05/49).

Assim, o auto de infração distingue, objetivamente, duas infrações que teriam sido praticadas nas operações apuradas, a saber (fls. 47 e 49, do Relatório do AI):

a) (infração 001)- Art. 23, inciso V, e parágrafos 1º, 2º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, com redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/02 e Lei nº 12350/10, regulamentado pelo art. 675, inciso II e 689, inciso XXII e § 6º, do Decreto nº 6.759/09, arts. 94, 95 e 96, inciso II e III, do Decreto-Lei nº 37/66; arts. 25 e 27 do Decreto-Lei nº 1.455/76, regulamentados pelos arts. 673, 674, 675, inciso II e IV, 701 e 774 do Decreto nº 6.759/09; art. 73, §§ 1º e 2º e 77 da Lei nº 10833/03. Arts.602, 604, inciso IV, 618 e §1º do Decreto nº 4543/02.

b) (infração 002)- Art. 105, inciso VI, do Decreto-Lei nº 37/66 e arts. 23, inciso IV e § 1º, e 24 do Decreto-Lei nº 1.455/76 (alterado pela Lei nº 10.637/02), regulamentado pelo Decreto nº 6.759/09 art. 689, inciso VI e § 3º-A (incluído pelo Decreto nº 7213/10); arts. 94, 95, 96, inciso II e III do Decreto-Lei nº 37/66, e arts. 25 e 27 do Decreto-Lei

nº 1.455/76, regulamentados pelos arts. 673, 674, 675, inciso II e IV, 701 e 774 do Decreto nº 6.759/09.

Também no Relatório Fiscal, que é parte integrante do auto de infração, observa-se tópico exclusivo quanto ao Enquadramento Legal da Infração 001 e 002 da conduta da autuada às fls. 43/49, onde se observa a precisa indicação do tipo infracional, restando infundada a alegação da recorrente, uma vez que se encontra reproduzido o texto do art. 23, V, §§ 1º e 2º e 3º, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, dentre outros.

Portanto não assiste razão a Recorrente neste tópico.

E mais. O ato de lançamento, entendido como procedimento administrativo voltado à constituição do crédito tributário, deve obedecer a imperativos de forma que garantam a sua conformação jurídica, o que ocorre perfeitamente no caso dos autos.

Quanto à alegação da ausência de prova para a conduta descrita, observo vasta colação de elementos probatórios trazidos aos autos entre as fls. 5/2.059, cabendo a análise de sua valoração quanto aos fundamentos fáticos e jurídicos do lançamento, matéria atinente ao exame de mérito do litígio, que se dará em ocasião oportuna, posterior ao exame das questões de ordem preliminar.

Quanto ao auto de infração, o mesmo teve origem em auditoria realizada pela Fiscalização da Receita Federal, fartamente detalhada em relatório fiscal, onde consta a motivação para o lançamento e as provas que conduziram a autoridade fazendária a lavratura do auto de infração. A Recorrente foi cientificada da exigência fiscal e apresentou impugnação que foi apreciada em julgamento realizado na primeira instância. Irresignada com o resultado do julgamento da autoridade *a quo*, protocolou recurso voluntário, rebatendo as posições adotadas no acórdão recorrido, combatendo as razões de decidir daquela autoridade, portanto, as motivações para o lançamento, bem como, as do julgamento na primeira instância foram claramente identificadas. Com todo este histórico de discussão administrativa, não se pode falar em cerceamento de direito de defesa ou quaisquer outros vícios no lançamento ou no julgamento da primeira instância, todo o procedimento previsto no Decreto 70.235/72 foi observado, tanto o lançamento tributário, bem como, o devido processo administrativo fiscal.

Pela leitura do auto de infração, constata-se que o Auditor Fiscal não só descreveu de forma suficientemente objetiva e cristalina os fatos o enquadramento legal e normativos, como teceu importantes lições sobre o próprio controle aduaneiro e ainda sobre o comércio internacional e as partes eventualmente envolvidas, o que contribuiu, decisivamente, para a exata compreensão da autuação. Ou seja, não verifico uma dúvida sequer relativa aos fatos narrados pela fiscalização, e tampouco sobre o enquadramento legal e/ou normativo adotado.

Apenas para um melhor esclarecimento sobre o assunto, transcreve-se o dispositivo que rege a matéria no processo administrativo fiscal. Prescreve o art. 59 do Decreto nº 70.235/72, com a nova redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º (...).

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

No âmbito da Receita Federal do Brasil, a Instrução Normativa SRF nº 228, de 2002 e a Instrução Normativa RFB nº 1.169, de 2011, foram editadas para disciplinar os procedimentos de fiscalização aduaneira visando a verificação de eventuais operações no comércio internacional realizadas com indícios de interposição fraudulenta de terceiros. Enfim, a interposição fraudulenta aduaneira exige como pressuposto pelo menos a ocorrência de um ilícito antecedente, a ser verificado em processo administrativo regular, em atenção ao disposto nas Instrução Normativa citadas.

O auto de Infração deve-se ter como premissa indelével a necessidade de atendimento aos requisitos mínimos de formação válida do ato administrativo fiscal, requisitos estes expressamente determinados pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional, e artigos 9º, 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72.

Assim, não merece guarida a alegação de nulidade, uma vez que foram cumpridos tais requisitos legais, não se enquadrando, portanto, em nenhum dos requisitos do citado art. 59 do Decreto nº 70.235/72. Por isso, rejeito a preliminar de nulidade.

5. Do MÉRITO do Auto de Infração

O cerne da lide diz respeito à aptidão de provas trazidas pelo Fisco para demonstrar que houve a infração de Dano ao Erário por "ocultação do real adquirente das mercadorias, mediante fraude ou simulação", em relação às Declaração de Importações efetuadas pela empresa **AST**, nos anos de 2009 a 2012, constantes da tabela contida às fls. 09/10; infração prevista no art. 23, V, e §§1º, 2º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, convertendo-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.

5.1- Dos adiantamentos de recursos para as operações de importação.

Alega a **AST**, que importou mercadorias para posterior revenda no mercado interno na modalidade "importação por conta e risco próprios", e essa relação jurídica tinha como lastro econômico o acervo patrimonial da Recorrente, comprovado em sua escrituração contábil, informado previamente à RFB e corroborado por laudo pericial particular e outro constante de processo judicial.

Que de fato, a empresa comercializava diversos produtos importados, muitas vezes para as mesmas empresas, o que fazia com que vendas, nota fiscal, depósitos ou pagamentos totais tivessem datas próximas, gerando confusão até mesmo internamente de datas e suas respectivas vinculações negociais. Aduz que a indignação da fiscalização é com a capacidade de negociação e logística da empresa, que com a velocidade e objetividade inerentes ao setor privado, realizava suas vendas com celeridade.

Alega que nunca houve adiantamento para pagamento antecipado de mercadorias. Todos os valores transferidos à recorrente, fossem elas da **NTN do Brasil** ou de outros adquirentes (conforme cada caso), eram realizadas a título de pagamento

exclusivamente após a emissão de nota fiscal de compra e venda, com a mercadoria já desembaraçada.

Por outro lado, verifica-se que o Fisco em seu Relatório aponta na direção de ter havido **interposição**, uma vez que existem diversos **adiantamentos** realizados pelas adquirentes para a **AST**, conforme quadros demonstrativos de fls. 09/10, através do qual se observa que, comparando-se as datas de registro das DI's e das notas fiscais de saída, fica evidenciado que diversos depósitos foram feitos "pela REAL IMPORTADORA" para a **AST** para cobrir as despesas relativas a DI's, inclusive com os impostos e as aquelas pagas na manipulação inicial das mercadorias.

O Fisco afirma e seu Relatório Fiscal (fl. 11), que em todos os casos pode-se vincular, os valores adiantados pelos reais adquirentes registrados na contabilidade da AST, às Notas Fiscais de saída para essa adquirente. Veja-se:

"(...) Estamos apresentando, como prova, folhas do extrato do Razão Contábil da AST com Contrapartida, da conta sintética "BANCOS CONTA MOVIMENTO" (obtidos através do SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL – SPED), cujos valores conseguimos vincular aos processos trabalhados". Tais dados estão comprovados documentalmente, conforme folhas do processo indicadas no citado quadro de fls. 11/12.

Ressalta ainda o Fisco que, *"(...) Embora estejamos apresentando como prova apenas parte dos lançamentos identificados na contabilidade da AST (essa autuada deixou de apresentar grande parte dos documentos constantes das intimações), todos os processos anteriores, que envolvem diversas adquirentes onde foram comprovadas as existências de adiantamentos para cumprir com os desembolsos das importações envolvidas (...relação dos processos), com autuações que somam R\$ 39.636.892,32, ratificam o entendimento fiscal de que para todos os processos envolvidos também existiram adiantamentos, como demonstrado em diversos casos, porque o procedimento sempre foi esse, em diversos casos ficou explicitado que caso o adiantamento não fosse feito sequer a DI seria registrada".*

Como se demonstra, a empresa AST, que se declarou como importadora, não foi quem comprou as mercadorias no exterior, não pagou pelos impostos e câmbio, pois como constatamos recebeu adiantamentos, das empresas adquirentes, para fazer frente aos pagamentos necessários para o desembaraço das mercadorias.

Todas as constatações deram conta de que as mercadorias não foram compradas pela AST, assim como demonstraram que os impostos e demais despesas foram suportados pelas reais adquirentes, que adiantou todos os valores para que a AST pudesse cumprir com as obrigações relacionadas com o desembaraço e pagamento à NTN SUDAMERICANA.

A fiscalização elenca à fl. 38, outros elementos que, além de reforçar os demais indícios e provas, sustentam os entendimentos fiscais e justificam a presente autuação no que refere à prática da infração identificada como Interposição Fraudulenta e conclui em seu Relatório, afirmando que:

"Em todo esse esquema montado, destaca-se a participação das empresas AST e NTN, as principais beneficiadas, e seguramente os idealizadores dos procedimentos irregulares, a primeira, sem condições de operar no comércio exterior por conta e risco próprio (fls. 12 a 15), optou pelo procedimento irregular para continuar se aproveitando do

benefício financeiro do FUNDAP, e a segunda optou por essa forma de procedimento para facilitar os controles de venda, distribuição, cobrança e demais assuntos administrativos".

Quedou-se demonstrado no Relatório Fiscal, quadro fls. 13/14, que "Temos que considerar também, que o valor registrado no Ativo Circulante, como sendo 'ADIANAMENTOS À NTN', no valor de R\$ 3.856.269,65, foi adiantado pelos adquirentes de rolamentos que pagam antecipadamente as mercadorias, esses valores seguem compensados com adiantamentos de clientes, registrados no Passivo Circulante".

Verifica-se também que no quadro de fls. 11/12, 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 anteriores ao registro da DI e aos pagamentos das contratações de Câmbios para quitação das obrigações com o exterior.

Verifica-se na relação das DIs que foram objeto de análise pela Fisco (tabela fl. 9/10), que as datas dos desembarços, das notas fiscais de entrada na AST e notas fiscais de saída para os diversos adquirentes são bastante próximas. Temos que em relação à DI nº 10/1625540-5 (fls. 1.329/1.352), por exemplo, as datas das notas fiscais de entrada e de saída são idênticas (24/09/2010). Isso é um forte indício de que os produtos, quando internados, já tinham endereço certo para entrega.

Como se demonstra, a empresa AST, que se declarou como importadora, não foi quem comprou as mercadorias no exterior, não pagou pelos impostos e câmbio, pois como constatou-se recebeu adiantamentos das empresas adquirentes para fazer frente aos pagamentos necessários para o desembarço das mercadorias.

Não houve qualquer negociação pelas empresas AST e NTN SUDAMERICANA, esta ultima recebeu os pedidos feitos pelas REAIS IMPORTADORAS diretamente da NTN BRASIL, e no ato da preparação

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na dos documentos incluiu a importadora AST a mando dos reais compradores, neste caso identificamos apenas a NTN BRASIL, os reais adquirentes (reais importadores) permaneceram ocultos.

Verifica-se nos autos que nos registros contábeis da empresa AST constaram a maioria dos adiantamentos feitos pelas empresas adquirentes, as vinculações foram possíveis nos processos apresentados comparando as somas com os valores das vendas (fls. 11/12).

No Relatório o fisco afirma que "A fatura proforma em nome da adquirente SPR ROLAMENTOS (solidária envolvida em outro procedimento fiscal PAF 12466.721833/2013-42), indica de forma bastante clara que quem comprou as mercadorias foi a SPR ROLAMENTOS, que a AST foi interposta, a operação declarada ao FISCO foi simulada, e ainda que a NTN BRASIL sempre esteve ciente desses procedimentos irregulares (fls. 375 a 377)".

Por todo o acima exposto, essa necessidade da AST de obter os citados pagamentos (adiantamentos), inclusive anteriores ao registro das DI's, bem como a emissão de notas fiscais de saída próximas às de entrada, são, igualmente, fortes indícios de estar atuando como interposta pessoa.

5.2) Da capacidade financeira e da interposição fraudulenta.

A Recorrente aduz que pela documentação já juntada às fls. 62/66 e 111/113, observa-se que a empresa possuía um capital social de R\$ 755.000,00 desde 25.10.2006, conforme demonstra o Laudo de fls. 111/113 e a 21ª Alteração Contratual e que tais informações eram de conhecimento da RFB desde 10/08/2007, conforme documentos juntados de fls. 117/120.

Alega ainda que renova-se a informação em favor da recorrente e da efetiva capacidade econômica da empresa, outro laudo pericial judicial produzido nos autos do processo de nº. 024.990.157.49-7, 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.

E segue afirmando que, *"(...) Noutra ótica, em nova PRESUNÇÃO, a fiscalização afirma em trechos do relatório (fls. 15) que 'a empresa optou por atrasar os recolhimentos para poder fazer frente a outras responsabilidades, indício de falta de condição financeira'(sic).*

Por fim afirma que as razões do auto de infração não subsistem, e não deveria ter culminado no julgamento de sua manutenção, já que não há documentos ou provas concretas que revelem a dita incapacidade financeira da recorrente. Ao revés disso, evidente a capacidade econômica desde antes do período fiscalizado, conforme a alteração contratual e dados contábeis anexados.

No entanto o Fisco entende que as evidências demonstram que efetivamente a **AST** não tem capacidade 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 FUNDAP**.

Essas questões e outras, também serão analisadas no item '8' deste voto - "Da existência de ocultação do real adquirente - elementos de prova".

5.3- Da alegada inexistência de adulteração ou falsificação de documentos

Aduz em seu recurso que tratando de importação realizada com correição, na qual a recorrente importa mercadorias para posterior revenda, não há o que se falar em adulteração e falsificação de documentos, tampouco em interposição fraudulenta.

Que não há nos autos sequer o apontamento de qual documento teria sido falsificado ou adulterado. Portanto, imperioso que haja reavaliação da conduta apontada como delituosa, já que sem qualquer apontamento específico (especialmente na construção de ficção para configurar a dita falsificação), há flagrante impossibilidade de defesa, sendo certo, de todo modo, que não há conduta típica.

Por outro lado, sabe-se que a troca da sistemática de operação no comércio exterior interfere nas obrigações fiscais, colocando a empresa interposta na qualidade de compradora das mercadorias e importadora, remetendo esse contribuinte à qualidade de provocador e responsável pelas infrações, ao passo que a compradora das mercadorias no exterior - real importador e os demais envolvidos, permanecessem completamente ocultos, uma vez que suas atividades somente foram identificadas no curso do trabalho fiscal.

Desta forma, conforme conclui a fiscalização em seu Relatório, os intervenientes "modificaram" as faturas comerciais apresentadas ao Fisco quando da nacionalização das mercadorias, e declararam operações de comércio exterior de forma simulada, ou seja, promoveram modificações de características essenciais da operação de importação, de modo a ocultar a participação do real importador.

"Esses documentos e declarações formuladas não representam as operações comerciais, pois o importador nelas indicado não o é de fato, a AST, foi interposta nas relações dos demais envolvidos com o fisco, permitindo que esses últimos permanecessem ocultos aos olhos da fiscalização".

Conforme consta do Relatório de Fiscalização, essa prática de simulação na sistemática da operação de importação, com intuito de manter oculta a verdadeira importadora (não constou na DI ou qualquer outro documento apresentado no despacho), é infração identificada como interposição fraudulenta de terceiros, além da evidente utilização de documentos com falsidade ideológica.

Quanto à infração em decorrência do uso de documentos ideologicamente falsos, entendo correto a decisão recorrida, aduzindo que não foi identificado o real adquirente na DI, na fatura internacional e na comprovação do transporte internacional, conforme determina a legislação para o caso em concreto, constato que esta situação foi bem descrita no Relatório Fiscal a fim de justificar, inclusive, que não se trata de mero erro na definição da modalidade de importação.

Portanto, cai por terra o argumento de violação ao princípio do contraditório e ampla defesa por não terem sido identificados os documentos pertinentes. Todavia, verifico que tal não é uma infração autônoma, porém, consequente da própria situação tipificada nos autos - **a ocultação do sujeito passivo**, do real comprador das mercadorias estrangeiras.

Não obstante, a penalidade aplicada é única, com base no art. 23, §3º do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, com redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 2002, equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas.

5.4- Da alegada inexistência do dolo nas operações da empresa

Em seu recurso alega que conforme documentação anexada, a empresa surgiu em 25/01/1991, sob o nome de EDPHOS - Empresa Distribuidora de Produtos Hospitalares Ltda., desenvolvendo-se, ampliando-se, e gerando credibilidade no mercado aduaneiro, por cerca de 20 (vinte) anos.

Após décadas de evolução, atualmente como **AST**, seu objeto social inclui a distribuição, comércio, representação, importação, exportação de produtos e prestação de serviços aduaneiros.

Trata-se, portanto, de empresa sólida, cumpridora de suas obrigações, que sempre atuou no mercado nacional de forma a desenvolver sua função social e contribuir com as exações que lhe foram impostas, possuindo, desde sempre, capacidade econômica comprovada para as atividades realizadas, tanto é assim que todos os impostos foram pagos e não há ações de cobrança em seu desfavor, nem mesmo de terceiros.

Não há 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, via a IN nº 228/2002, no esforço de gerar sua criminalização.

Pois bem. Argumenta a Recorrente em seu recurso que os documentos apresentados registram operação de importação por sua conta e risco. Já as constatações e verificações efetuados pelo Fisco, que estão sendo apresentados como provas, demonstram que o representante do exportador e o comprador das mercadorias no exterior ficaram ocultos em todos os procedimentos. A AST não é a compradora das mercadorias, como quiseram fazer crer, utilizando documentos ao menos ideologicamente falsos e fazendo declarações inverídicas no momento da internação das mercadorias, quando do registro da Declaração de Importação e comercialização em território nacional.

Como bem pontuado no Relatório da fiscalização, na importação por conta e ordem, embora a atuação da empresa importadora possa abranger desde a simples execução do despacho de importação até a intermediação da negociação no exterior, contratação do transporte, seguro, entre outros, o promotor da operação é o real adquirente. Este é o mandante da importação, aquele que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional. Além disso, é o adquirente que pactua a compra internacional e dispõe de capacidade econômica para o pagamento, pela via cambial, da importação, pois é deste que se originam os recursos financeiros.

8. Da existência de ocultação do real adquirente - elementos de prova

Como se vê, a Recorrente repele as acusações, alegando que o motivo do lançamento fundamentado em incapacidade financeira, em verdade trata-se de presunção.

Afirmam, também, que a desconsideração de aquisição legítima de bem imóvel utilizado no aumento do capital social, foi realizada sem respaldo legal. Assim como, acusação de que diferença apontada como comissão entre a Recorrente e a empresa NTN, trata-se de "ficção fiscal". Da mesma forma, a fundamentação de "caucionamento financeiro antecipado" para subsidiar as importações, bem como, a suposta presunção de que o atraso no pagamento de tributos teria por objeto fortalecer o ativo circulante da empresa para suprir a incapacidade financeira, não procede.

De acordo com o contido no Relatório de Ação Fiscal, anexo ao auto de infração (fls. 5/49), há, no meu entender, diversos indícios em que se pode evidenciar a efetiva ocorrência de ocultação, pela AST, dos reais adquirentes, com a participação da NTN, nas importações que foram objeto dessa autuação, senão vejamos:

Como já dito, verifica-se na relação das DIs que foram objeto de análise pela Fisco (fl. 9/10), que as datas dos desembaraços, das notas fiscais de entrada na AST e notas fiscais de saída para os diversos adquirentes são bastante próximas. Temos que em relação à DI nº 09/0666457-2 (fls. 922/938), por exemplo, as datas das notas fiscais de entrada e de saída são idênticas (29/05/2009). Isso é um forte indício de que os produtos, quando internados, já tinham endereço certo para entrega e que nunca foram compradas ou vendidas pela AST, a sua atuação foi de mera prestação de serviços na internação, nacionalização e encaminhamento das mercadorias à verdadeira compradora (REAL IMPORTADORA), esta sim, através da NTN BRASIL, comprou os bens envolvidos da NTN SUDAMERICANA, adiantando todos os valores aplicados nestas importações para que a AST pudesse fazer frente aos gastos com o desembaraço das mercadorias.

Os pedidos de compra foram feitos pelas reais adquirentes à NTN, que atuou junto a NTN SUDAMERICANA identificada como exportadora das mercadorias, bem como a forma como o pedido é apresentado, a cobrança e o acompanhamento dos embarques, conforme pode ser constatado nos documentos anexado aos autos.

E mais. A fiscalização apresenta diversas comprovações de **adiantamentos**, feitos pelas adquirentes para a **AST**, juntando como prova folhas do extrato do Razão Contábil da **AST** com contrapartidas, que foram obtidos através do SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL - SPED, onde constaram os adiantamentos efetuados pelas tais empresas. Esses documentos se encontram apensos aos autos às fls. 395/2.059.

Em todo os procedimentos adotados para importação das mercadorias, destaca-se a participação das empresas **AST** e **NTN**, apontando ser os idealizadores dos procedimentos irregulares, a primeira, por não ter condições de operar no comércio exterior por conta e risco próprio e a segunda optou por essa forma de procedimento para facilitar os controles de venda, distribuição, cobrança e demais assuntos administrativos.

No que tange a irresignação 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** (fls. 117/120), 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 financeira da empresa. Consta dos autos que o imóvel foi comprado pela própria **AST**, em 24/05/2006, por R\$ 87.360,00 (fls. 62/66 e 111/120), 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 (fls. 111/113), emitido em 17/04/2006, utilizado para aumentar o Capital da empresa.

As importações se davam em grande parte vindas do Panamá, tendo como exportador a empresa NTN SUDAMERICANA S/A, que no Brasil ao tempo dos fatos era representada pela empresa NTN BRASIL. A convicção de que a empresa NTN é o verdadeiro importador extrai-se das comunicações entre ela e os Interessados nos produtos importados, dando conhecimento a **AST** por meio de cópias dos acordos comerciais (fls. 360/371).

No caso presente, verifica-se da documentação colecionada aos autos, que as tratativas negociais davam sempre por intermédio da empresa NTN do Brasil Ltda., essa certeza é extraída dos *emails* trocados entre os hipotéticos clientes da **AST** com a senhora Natália Nakamura, do Departamento de Importação vinculada a empresa NTN, responsável pela tarefa de cobrar os pedidos e coordenar os embarques das mercadorias, assim como, cabia informar o nome do navio e a data da chegada no Brasil. Em alguns dos documentos a senhora Natália Nakamura, informa o tempo que os clientes dispunham para efetivar os pedidos em razão de “fechamento de carga por contêiner”, informando o país exportador, que no caso em

grande parte a origem das mercadorias vinham do Panamá, e a data da chegada do navio ao Porto de Vitória (ES) - fl. 369:

“Boa noite a todos, Visando esclarecer o método de trabalho e prazos adotados pela NTN do Brasil, quanto aos processos de importações, segue abaixo o cronograma com a definição de atividades e prazo as a serem cumpridos. Back order (Programação) – Resumo de todos os pedidos firmados com as respectivas datas prevista de disponibilidade no Panamá e preço FOB.

Do envio da Back Order todos os distribuidores possuem 05 dias úteis para o envio da instrução de embarque completa. Após este período NÃO será aceito qualquer pedido de embarque para o mês corrente, visto que o Panamá necessita de tempo para dar continuidade ao processo (separação do Material, Embalagem, Contato com Agente, Reserva de Containeres/Navio, Agendamento de Retirada do Material do Armazém, Emissão dos Documentos (Proforma/Fatura/Packing list) para início da Exportação (...).”

Foi também, a empresa NTN, diligenciada e intimada, em 05/03/2012, a esclarecer e apresentar documentos (fls. 356/359); da diligência restou demonstrada de forma muito clara, que os adquirentes das mercadorias colocam os pedidos de compra diretamente para a NTN BRASIL, que providencia e encaminha os pedidos para a NTN SUDAMERICANA. Veja-se - (trecho fls. 30/31 do Relatório):

“Sobre a NTN DO BRASIL LTDA, foi esclarecido que funciona como Escritório de Representação da empresa NTN SUDAMERICANA, e de uma forma geral recebe os pedidos, encaminha as cotações e acompanha os pedidos colocados até o embarque.

Sobre quem vai nacionalizar as mercadorias, a definição fica a cargo do comprador das mercadorias, que além do importador deve definir o transportador, se a compra é a vista ou a prazo.

A partir do embarque e emissão da Fatura Internacional, os procedimentos ficam a cargo do Importador ostensivo, que trata da cobrança dos valores envolvidos tanto com o cambio como da nacionalização das mercadorias encaminhando aos revendedores as mercadorias já nacionalizadas. Que os representantes nacionais não pagam qualquer valor para a NTN DO BRASIL a qualquer título.

Que a receita da NTN DO BRASIL foi identificada como sendo comissão sobre as vendas realizadas, recebidas mensalmente da NTN SUDAMERICANA com base no faturamento do mês anterior, definido em contrato perfazendo o total de 5% sobre as vendas realizadas. Que o valor da comissão recebida faz parte da composição do preço FOB das mercadorias. Que no caso das mercadorias embarcadas no JAPÃO, também tem o mesmo procedimento inclusive na mesma ordem.

As mercadorias são garantidas pela NTN, quando existe falha a mercadoria é enviada para a NTN, ou a NTN segue até o CLIENTE, para que seja feito um laudo apurando as causas. A mercadoria analisada, se constar no Laudo que houve falha de instalação, fica sob a responsabilidade do importador, no caso de necessidade de troca a negociação é feita através de descontos em pedido próximo”.

Em sendo assim, não merece prosperar os argumentos das Recorrentes de que somente com os documentos aduaneiros e fiscais entregues à fiscalização são capazes de comprovar a regularidades dos atos negociais, ao contrário da afirmação, tenho que houve sim a interposição fraudulenta.

No meu entender, as Recorrentes foram incapazes de contraditarem essa documentação colecionada pela fiscalização, bem como, debater sobre o conteúdo dos depoimentos colhidos, essa omissão por si só revela ser verdadeiro acusação de que trata de interposição fraudulenta.

Vale lembrar que o propósito do tipo infracional é coibir a ocultação do real adquirente da mercadoria na importação ou do vendedor da mercadoria na exportação. Trata-se de regra de especial relevância, à medida que a ocultação dos sujeitos envolvidos nas operações de comércio exterior pode estar associada à prática ilegais, dentre outras, a redução indevida dos tributos incidentes da importação (IPI, II, PIS/Pasep, Cofins, ICMS), do IPI devido na comercialização no mercado interno da mercadoria importada e do IRPJ e da CSLL.

É evidente, portanto, que o dispositivo, ao pressupor a ocultação ilícita, se refere à simulação fraudulenta.

A natureza fraudulenta pode ser provada por qualquer meio admitido pela ordem jurídica, sendo presumida, nos termos do § 2º, V, do art. 23, do Decreto Lei nº 1.455/1976, sempre que o importador não for capaz de comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação.

Com base nesse dispositivo, alguns julgados do CARF têm operado com a diferenciação entre interposição fraudulenta comprovada e **interposição fraudulenta presumida** (nesse sentido, Acórdãos nº 3102-00.582 e nº 3102-00.589, 3ª S.1ª C. 2ª TO).

Entende-se, contudo, que não há duas modalidades de interposição.

O § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, apenas estabelece uma regra de presunção relativa, **que constitui uma técnica de inversão do ônus da prova** e não implica qualquer consequência no regime jurídico do instituto.

Aplica-se, em qualquer caso, com ou sem presunção, a pena de perdimento da mercadoria ou, nas hipóteses do § 3º do art. 23, V, do mesmo diploma legal, a multa substitutiva ao importador ostensivo.

9. Da penalidade aplicada

Desta forma, caracterizada a prática da Interposição Fraudulenta, com a ocultação do real adquirente das mercadorias, comprador e principal interessado nas operações de importação das mercadorias, é cabível a pena de perdimento das mercadorias, consoante o disposto no art. 689, inciso XXII, do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009). Para essa infração, considerada dano ao Erário, nos termos do art. 23, V, §3º, do Decreto Lei nº 1.455, de 1976. Como restou evidente que as mercadorias foram remetidos a consumo, aplica-se a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias.

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

(...).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. (...).

§ 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.

10. Conclusão

Convencido de que as constatações do Fisco deram conta de que as mercadorias não foram compradas pela **AST**, assim como quedou-se demonstrado nos autos que os impostos e demais despesas foram suportados pelas REAIS ADQUIRENTES, que adiantaram os valores para que a **AST** pudesse cumprir com as obrigações relacionadas com o desembaraço e pagamento à **NTN SUDAMERICANA**; que os pedidos de compra foram feitos pelas REAIS ADQUIRENTES para a **NTN BRASIL**, que atuou junto a **NTN SUDAMERICANA** identificada como exportadora das mercadorias e que os registros contábeis da empresa **AST**, constaram os adiantamentos feitos pelas ADQUIRENTES, conforme extratos das folhas de livro razão com contrapartidas, obtidas através do SPED, conclui-se que:

Ficou evidenciado nos autos os procedimentos adotados nos processos de importação, tinha intuito único de ludibriar as autoridades Aduaneiras e se revela consistente as acusação de ocultação do sujeito passivo e o real importador, responsável pelas operações e distribuídos para vários parceiros comerciais, clientes, o que leva concluir que a recorrente (**AST**) realmente não possuía capacidade financeira e se prestou a praticar a infração lhe imputada, restando caracterizada a interposição fraudulenta.

Posto isto, conheço dos recursos, para **negar-lhe** provimento, **MANTENDO-SE** a multa objeto da presente lide à **AST COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA**.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Thais de Laurentiis Galkowiz

Com a devida vênia, ousou divergir do Ilustre Relator no que tange à **conclusão** que alcançou em seu voto, a respeito de a fiscalização ter enquadrado os fatos do presente caso como "interposição fraudulenta comprovada" ao invés "interposição fraudulenta presumida." Explico.

Como bem pontuado pelo próprio Relator,¹ o CARF tem trabalhado com a diferenciação entre essas duas hipóteses de interposição fraudulenta (comprovada x presumida), para as quais o direito aduaneiro culmina a mesma penalidade: a pena de perdimento das mercadorias, que poderá ser convertida em multa.

¹ Em seus dizeres: "Com base nesse dispositivo, alguns julgados do CARF têm operado com a diferenciação entre interposição fraudulenta comprovada e interposição fraudulenta presumida (nesse sentido, Acórdãos nº 3102-00.582 e nº 3102-00.589, 3ª S.1ª C. 2ª TO).

Entende-se, contudo, que não há duas modalidades de interposição.

O § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, apenas estabelece uma regra de presunção relativa, que constitui uma técnica de inversão do ônus da prova e não implica qualquer consequência no regime jurídico do instituto.

Aplica-se, em qualquer caso, com ou sem presunção, a pena de perdimento da mercadoria ou, nas hipóteses do § 3º do art. 23, V, do mesmo diploma legal, a multa substitutiva ao importador ostensivo."

Por todos, colaciono abaixo a ementa do Acórdão 3401-003.158 (Processo 11762.720150/2013-61), da lavra do Conselheiro Rosaldo Trevisan, cujo julgamento ocorreu em 27/04/2016:

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRESUMIDA E COMPROVADA.

A interposição fraudulenta, em uma operação de comércio exterior, pode ser comprovada ou presumida. A interposição presumida é aquela na qual se identifica que a empresa que está importando não o faz para ela própria, pois não consegue comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação. Assim, com base em presunção legalmente estabelecida (artigo 23, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976), configura-se a interposição e aplica-se o perdimento. Segue-se, então, a declaração de inaptidão da empresa, com base no art. 81, § 1º da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. A interposição comprovada é caracterizada por um acobertamento no qual se sabe quem é o acobertante e quem é o acobertado. A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (em que pese possa a responsabilidade ser conjunta, conforme o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966), embora a multa por acobertamento (Lei nº 11.488/2007) afete somente o acobertante, e justamente pelo fato de "acobertar. (grifei)

Assim é que, muito embora a pena de perdimento seja a consequência normativa (pena) para ambas as hipóteses (interposição comprovada e presumida), elas diferenciam-se em seus requisitos e, por conseguinte, no conjunto probatório apresentado pela fiscalização na lavratura do lançamento, culminando em defesa específica por parte dos sujeitos passivos. Nunca poder-se-á falar em interposição "interposição comprovada" (artigo 23, inciso V do Decreto-Lei nº 1.455/76) sem a demonstração pelo Fisco de quem são os sujeitos acobertado e acobertante. Nunca ter-se-á a "interposição presumida" (artigo 23, parágrafo 2º do Decreto-Lei nº 1.455/76), sem a comprovação pela autoridade lançadora de que o importador não consegue evidenciar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação.

É por tais razões que, no presente caso, o auto de infração deve ser considerado insubsistente: não há subsunção dos fatos à hipótese normativa da interposição fraudulenta comprovada.

Com efeito. A Fiscalização é clara ao afirmar que ""(...) Neste procedimento estamos trabalhando os processos para os quais não identificamos os adquirentes (os que não foram lançados anteriormente)." Todavia, ao efetuar a subsunção dos fatos à hipótese legal, optou pelo enquadramento do caso na "interposição comprovada" ao invés da "interposição presumida". Ou seja, a Autoridade fiscal expressamente diz que não identificou os sujeitos acobertados, mas insistiu na existência de uma interposição fraudulenta comprovada. É uma contradição em termos, lógica e juridicamente.

Há, efetivamente, uma desconformidade entre a situação real (eventual interposição presumida)² e a situação descrita pela Fiscalização no suporte físico do lançamento (interposição comprovada) e não poderia o este Conselho, em julgamento de recurso voluntário, reformar tal situação do lançamento, sob pena de manter o ato administrativo sob fundamento diverso daquele originalmente invocado pela Autoridade Fiscal.

É válido lembrar a lição de Hely Lopes Meirelles sobre a teoria dos motivos determinantes, a ser observada nos atos administrativos:

“(...) A teoria dos motivos determinantes funda-se na consideração de que os atos administrativos, quando tiverem sua prática motivada, ficam vinculados aos motivos expostos, para todos os efeitos jurídicos. Tais motivos é que determinam e justificam a realização do ato, e, por isso mesmo, deve haver perfeita correspondência entre eles e a realidade. Mesmo os atos discricionários, se forem motivados, ficam vinculados a esses motivos como causa determinante de seu cometimento e se sujeitam ao confronto da existência e legitimidade dos motivos indicados. Havendo desconformidade entre os motivos e a realidade o ato é inválido. (...)”³

A desconformidade entre o evento (real) e o fato descrito na norma individual e concreta (lançamento) é causa de decretação da improcedência do lançamento pelo mérito, com base na teoria dos motivos determinantes. Foi nesse mesmo sentido que decidiu esse Colegiado no Acórdão 3402-003.067.

Com esses fundamentos, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, cancelando a cobrança pretendida.

Thais De Laurentiis Galkowicz

² Não se analisa aqui as provas de eventual interposição presumida, de modo que não é possível a afirmação de sua real ocorrência.

³ Curso de Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros, 25 ed., pp. 186/187.