



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12466.722757/2013-92  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-010.157 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de abril de 2021  
**Recorrente** AST COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA. E NEOMEX HOSPITALAR LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 07/01/2009 a 17/03/2011

IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. OCULTAÇÃO. REAL ADQUIRENTE. MULTA. CABIMENTO.

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, mediante fraude ou simulação, infração punível com a pena de perdimento, que é substituída por multa igual ao valor aduaneiro da mercadoria importada, caso tenha sido entregue a consumo, não seja localizada ou tenha sido revendida.

SUJEIÇÃO PASSIVA. INTERESSE COMUM. INFRAÇÃO. PRÁTICA OU BENEFÍCIO PRÓPRIO. REAL ADQUIRENTE NA IMPORTAÇÃO.

São solidariamente obrigadas as pessoas jurídicas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Na importação realizada com interposição fraudulenta de terceiro, em que for identificado o real adquirente da mercadoria, tanto o importador oculto como o ostensivo podem ser qualificados como contribuintes dos tributos e penalidades incidentes na operação. Aplicação do art. 124, I do CTN e art. 95, I do Decreto-Lei nº 37/66.

REPRESENTAÇÃO. FINS PENAIS.

*Súmula CARF nº 28:*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)*

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes - Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Marco Antônio Marinho Nunes, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, José Adão Vitorino de Moraes, Salvador Cândido Brandão Junior, Semíramis de Oliveira Duro e Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o conselheiro Ari Vendramini.

## Relatório

Trata-se de recursos voluntários interpostos pelas recorrentes, AST Comércio Internacional Ltda. (CNPJ 32.393.589/0001-21), doravante identificada apenas por AST, e Neomex Hospitalar Ltda. (CNPJ N.º 02.809.310/0001-87), sujeito passivo solidário, doravante identificado como Neomex, contra decisão da DRJ em Fortaleza/CE que julgou improcedente as impugnações contra o lançamento da multa regulamentar proporcional ao valor aduaneiro.

O lançamento teve como fundamento o artigo 23, inciso V, e parágrafos 1º, 2º e 3º, do Decreto-lei n.º 1.455/76, c/ a redação dada pelo artigo 59 da Lei n.º 10.637/2002 e Lei n.º 12.350/2010, regulamentado pelo artigo 675, inciso II e 689, inciso XXII e § 6º, do Decreto n.º 6.759/2009, artigos 94, 95 e 96, inciso II e III, do Decreto-lei n.º 37/66; artigos 25 e 27 do Decreto-lei n.º 1.455/76, regulamentados pelos arts. 673, 674, 675, inciso II e IV, 701 e 774 do Decreto n.º 6.759/2009; artigo 73, §§ 1º e 2º da Lei n.º 10833/2003.

Intimadas do lançamento, as recorrentes impugnaram-no, alegando razões, assim resumidas por aquela DRJ:

-AST Comércio Internacional:

-mesmo com todo conjunto de documentos aduaneiros e fiscais entregues voluntariamente à fiscalização (com os tributos pagos conforme normatização), esta não obteve sucesso na comprovação de irregularidades, laborando em equívoco, ao presumir situações inexistentes, objetivando dar sustentabilidade à conclusão de que teria havido a infração de interposição fraudulenta;

-muito embora tenha havido grande esforço da fiscalização para tentar comprovar uma suposta incapacidade financeira da empresa, fato é que o conjunto probatório demonstra exatamente o oposto;

-pela documentação já juntada às fls. 60/64 e 109/111, observa-se que a empresa possuía um capital social de R\$ 755.000,00 (setecentos e cinquenta e cinco mil reais) desde 25.10.2006, conforme demonstra o Laudo de fls. 109/111 e a 21ª. Alteração Contratual, sendo certo que tais informações eram de conhecimento da RFB desde 10.08.2007, conforme documento de fls. 115/118;

-observando-se o histórico de importações apresentado no Relatório, verifica-se que a empresa anualmente possuía movimentação de importação baixa, em média inferior a dois eventos por mês;

-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;

-evidente, portanto, sua capacidade financeira para solver suas importações;

-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 pelo fiscal responsável, de que o imóvel utilizado para aumento do capital social não teria o valor declarado;

- há decisão judicial que atribui ao imóvel utilizado para aumento de capital o valor de R\$ 504.000,00;
  - em nova presunção, ao afirmar que a empresa optou por atrasar os recolhimentos para poder fazer frente a outras responsabilidades, indício de falta de condição financeira, a fiscalização 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 pela fiscalização. Diante da falta de correlação ou semelhança entre os valores, o autuante presume, mais uma vez, que os valores somente se diferem em razão de existir uma suposta "comissão" na diferença apurada;
  - novamente, evidente a utilização de presunções diversas objetivando atingir fim específico, qual seja, o de construir uma ficção para embasar o intuito de configurar uma suposta incapacidade financeira que, por corolário lógico, embasaria sua tese de interposição fraudulenta;
  - 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;
  - em nenhuma hipótese houve, nas movimentações da empresa, a falsificação de documentos, tampouco adulteração. Não há nos autos sequer o apontamento de qual documento teria sido falsificado ou adulterado;
  - nesta toada, exsurge a violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa, já que sem apontar especificadamente qual documentação foi alterada ou falsificada, impede a fiscalização que a requerida promova 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 inexistiu qualquer irregularidade tendente a configurar a tipificação de falsificação ou adulteração apontada pela fiscalização;
  - não houve dolo nas operações da empresa, que tem histórico profissional esmerado ao longo de sua vida;
  - posto isso, considerando que no presente caso as presunções adotadas pela fiscalização não foram hábeis a demonstrar a ocorrência das infrações impostas à contestante, especialmente pela existência de capacidade financeira, e ainda, pela lisura das diligências adotadas nos procedimentos de importação, que efetivamente fulminam a possibilidade de adulteração ou falsificação de documentos narrada, respeitosamente requer-se a revisão do posicionamento adotado, para anular o auto de infração gerado, bem como suas consequências;
- Neomex Hospitalar Ltda. (responsável solidário):

***A regularidade da atuação da impugnante NEOMEX e a inexistência de ato ilícito***

-a Impugnante, comercializa, no mercado interno, materiais cirúrgicos de alta precisão (do tipo próteses cardiovasculares) perfeitamente indicados nas declarações de importação, os quais, em sua maioria, são fornecidos por fabricantes estabelecidos

no exterior, de modo que, em caráter de absoluta habitualidade, realiza operações de importação tanto em seu próprio nome quanto por intermédio de outras empresas de comércio exterior;

-atua com absoluta regularidade em seus procedimentos, mantendo seus registros nos órgãos competentes rigorosamente em ordem, bem como atendendo integralmente a legislação em vigor aplicável às suas atividades econômicas, especialmente quanto a rigorosa observação da legislação fiscal;

-importa esclarecer que a quase totalidade dos produtos que compõem a sua linha de comercialização gozam de isenção de IPI e do ICMS, de modo que nos processos de importação que realiza não há questionamento quanto ao recolhimento de tais tributos. Em relação a um pequeno número de itens que sofrem a tributação desses impostos, todos eles foram e são recolhidos dentro dos prazos regulares estabelecidos pelas respectivas legislações fiscais;

-importa também ressaltar que, desde o 2º semestre de 2009, verifica-se a preponderância de importação direta realizada pela Impugnante, alcançando aproximadamente 80% da totalidade dos produtos importados e por ela comercializados;

-essas afirmações são relevantes para demonstrar que, em nenhum momento, existia qualquer necessidade ou motivação para se realizar uma operação de importação irregular. Incontestável, portanto, a boa-fé da Impugnante;

-na contratação feita pela Neomex não se pode vislumbrar qualquer hipótese de simulação, e muito menos tentativa de ocultação do adquirente da mercadoria;

-a Impugnante contratou a AST para viabilizar importações de materiais que compunham sua linha de comercialização, uma vez que estava em processo de estruturação de sua atividade para possibilitar a importação direta, mas, naquele momento, não tinha as condições necessárias para fazê-las integralmente. Assim, consultando as alternativas existentes, acabou por formalizar a negociação com a AST para a realização de parte da importação que necessitava proceder;

-no período em que adquiriu os materiais importados pela AST, também realizou outras importações diretas, na medida de suas possibilidades operacionais, o que afasta qualquer sentido nas imputações de ilegalidade apontadas na autuação lavrada;

-não procede, em relação à Neomex, a imputação de que houve tentativa de ocultação da real importadora dos materiais, resultando em infração tipificada como interposição fraudulenta de terceiros;

-em primeiro lugar, é improcedente essa alegação porque não houve qualquer hipótese de ocultação, haja vista que a Neomex aparece nas Declarações de Importação como adquirente da mercadoria, com expressa indicação de seu CNPJ;

-em segundo lugar, não há interposição fraudulenta de terceiros e muito menos utilização de documento mediante falsidade ideológica;

-com absoluta naturalidade e correção, a Impugnante indicou os fornecedores dos materiais no exterior (exportadores), o que era essencial dada a característica de notória especialidade dos materiais a serem importados;

-assim, resulta inconteste que a perfeita indicação do fornecedor e também das condições de aquisição foram externadas pela Impugnante;

-por essa razão e pelas características do material importado não há que se falar em interposição fraudulenta de terceiros. A empresa AST foi contratada para realizar

uma importação de materiais precisamente indicados, de fornecedores no exterior também especificamente indicados (posto que fabricantes exclusivos dos materiais importados), por encomenda da efetiva e expressa adquirente da mercadoria, a Impugnante, cuja atividade econômica e mercantil é o fornecimento no mercado interno desses materiais de alta especificação e, várias vezes, exclusivos, para entidades hospitalares que realizam cirurgias cardiovasculares nas quais essas próteses são utilizadas;

-portanto, as importações foram feitas efetivamente por encomenda da Impugnante, sob as condições previstas nas DI's, dadas as características notadamente específicas dos produtos importados, sendo inquestionável que constou expressamente em todas as DI's na condição de adquirente da mercadoria, com indicação de seu CNPJ, nas exatas condições especificadas naqueles documentos;

-não obstante, em que pese a regularidade formal e material do processo de importação realizado, em algumas dessas operações houve antecipação de recursos à Importadora AST, conforme demonstrado pelos documentos contábeis hábeis fornecidos à fiscalização pela própria Neomex, em atendimento a intimação formalizada;

-ocorrendo antecipação de pagamentos, daí decorre a corresponsabilidade do adquirente das mercadorias com o importador pelos tributos e demais custos incidentes na importação. No caso específico, não há reclamação de nenhum valor a título de tributo ou qualquer outro custo devido no processo de importação. Entretanto, de forma arbitrária e sem fundamento legal, foi lavrada autuação impondo pena de perdimento da mercadoria, convertida em multa no montante de 100% do valor aduaneiro dos produtos importados;

-em que pese a responsabilidade solidária da Impugnante pelos tributos incidentes na operação, nascida da antecipação de valores, não tem o menor cabimento jurídico a aplicação de pena de perdimento, uma vez que não estão presentes as circunstâncias autorizadoras da sua imputação;

-em qualquer das hipóteses, não há ocultação do importador ou interposição fraudulenta, condutas erroneamente imputadas à Impugnante, bastando para afastá-las considerar o que dispõe a própria Instrução Normativa SRF n.º 228/2002;

-de acordo com as DI's, há exata e expressa indicação da Impugnante como adquirente da mercadoria, bem como do vendedor das mercadorias, de modo a afastar a aplicação do inciso I do art. 11 da IN 228/2002;

-da mesma forma, há clara e expressa comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados a refutar completamente a hipótese do inciso II do mesmo artigo;

-assim, em que pesem os adiantamentos efetuados, essa iniciativa não teve o condão de descaracterizar a importação realizada, e muito menos modificar o conteúdo formal dos documentos emitidos, sendo verdadeiramente absurda a alegação de simulação ou falsidade documental, tanto que todas as obrigações principais e acessórias foram regularmente cumpridas, não havendo um apontamento sequer na autuação que aponte em contrário;

-desse modo, resulta clara a constante regularidade das atividades da Impugnante, assim como a inocorrência de qualquer ato ilícito que pudesse fundamentar a aplicação da penalidade que lhe foi imposta na autuação praticada, que deverá ser cancelada com conseqüente arquivamento por falta de fundamento jurídico válido;

***Da inocorrência de fraude e legalidade da atuação da impugnante***

-as DI's que suportaram os processos administrativos considerados nesse auto de infração trazem, com absoluta clareza e total respeito à legislação aplicável a essa matéria, tanto a indicação da Impugnante, como adquirente da mercadoria, como a correta indicação de seu CNPJ, para identificá-la e vinculá-la às mercadorias importadas, rigorosamente em ordem sob o aspecto fiscal;

-não obstante, ressalvadas as DI's já trazidas juntamente com a presente impugnação, que fazem prova cabal da improcedência da alegação de ocultação por parte da Impugnante, cabe ao Fisco trazer a estes autos as demais cópias das declarações de importação faltantes, que também comprovarão a condição expressa da Impugnante como adquirente da mercadoria, com indicação de seu CNPJ;

-trazidas aos autos as demais DI's, restará comprovado documentalmente a inocorrência de qualquer hipótese de "ocultar a verdadeira interessada nas mercadorias estrangeiras", restando absolutamente sem nenhum fundamento jurídico as imputações de "falsificação de faturas comerciais" ou de "falsidade de documentos" que instruíram os despachos aduaneiros de importação;

-de plano, por meio dessas alegações e dos documentos trazidos aos autos, resulta clara a total inocorrência das hipóteses de sonegação, fraude e conluio equivocadamente imputadas pela fiscalização;

-diante das imputações feitas à Impugnante, é forçoso asseverar que a fiscalização não levou em consideração as reais características das importações realizadas e manteve-se, de forma arbitrária e sem fundamento jurídico, na alegação despropositada de que teriam ocorrido ocultação e falsidade de documentos. No entanto, em face das próprias DI's trazidas aos autos, claro está o equívoco e total falta de procedência das imputações;

-dessas imputações equivocadas e sem fundamento legal em face da Impugnante, derivam as justificativas que a fiscalização tenta enquadrar em alguns julgados que, notadamente, são totalmente inaplicáveis à presente hipótese, uma vez que partem da premissa inverídica de que tenha havido falsidade documental, o que, à evidência, não ocorreu nas importações mencionadas nesses autos;

-no caso dos autos não estão presentes quaisquer das circunstâncias contidas no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, porque: 1) não houve ocultação de sujeito passivo (seja o principal ou solidário), tanto que todos os tributos incidentes na importação foram rigorosamente recolhidos; 2) não há ocultação do real vendedor das mercadorias, que está expressamente indicado nas DI's; 3) Não há ocultação do comprador (adquirente da mercadoria importada), que está expressamente indicado, inclusive com CNPJ, nas DI's; e, 4) não há ocultação do responsável pela operação, seja o importador ou o adquirente das mercadorias, os quais constaram expressamente nas Declarações de Importação;

-também não se verifica a presunção de interposição fraudulenta nas importações realizadas, uma vez que há comprovação documental da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, o que é questão incontroversa já que os recursos que foram objeto de adiantamento foram demonstrados diretamente pela Impugnante, que jamais tencionou ocultá-los ou negar a ocorrência dos referidos adiantamentos;

-na conduta da Impugnante não se pode vislumbrar qualquer hipótese de dolo específico que autorize a imposição da penalidade lançada pela fiscalização; não há ocorrência de qualquer dano ao Erário e igualmente não há qualquer reclamação quanto a crédito tributário, já que não há exigência de qualquer tributo no auto de infração lavrado.

-assim, diante das circunstâncias e das provas carreadas aos autos, importa reiterar o pleito pelo reconhecimento da improcedência da autuação lavrada em face da Impugnante, impondo seja cancelada e, em consequência, arquivado o auto de infração lavrado;

***Inocorrência de fraude e a modalidade de importação adotada***

-em relação à Impugnante verifica-se que o único equívoco ou falha que lhe pode ser atribuída nas operações de importação consideradas na autuação é o adiantamento de recursos para a importadora AST, que na modalidade por encomenda, adotada pela importadora, não deveria ocorrer;

-ressalvado esse erro formal, no mais as importações foram realizadas dentro dos critérios de legalidade ditados pela legislação aduaneira. Todos os requisitos para a realização das importações foram observados, de modo que os processos foram concluídos regularmente;

-a Impugnante mantinha e mantém a regular habilitação e vinculação junto ao Siscomex, respeitando rigorosamente as disposições legais aplicáveis às atividades aduaneiras, atuando de forma regular nas importações que realiza, todas necessárias ao atendimento de sua atividade econômica de fornecimento de produtos médico-hospitalares de alta complexidade;

-no próprio julgado mencionado no auto de infração (MS n.º 2006.72.08.000989-7/SC) verifica-se que foi observada a disposição legal que determina a obrigação do importador informar quem é o encomendante, sob pena de configuração de ocultação do real sujeito passivo do tributo. E atendendo esse requisito, constou em todas as DI's a Impugnante como adquirente da mercadoria, bem como o seu CNPJ, tudo a indicar a regularidade de seu procedimento e de atendimento das normas de importação;

-o fato de a encomendante, ora Impugnante, participar das tratativas com o exportador em nada prejudica ou descaracteriza o procedimento de importação promovido, conforme o § 3º do artigo 11 da Lei n.º 11.281/2006, que prevê expressamente isso;

-da leitura do texto expresso da lei, que criou a modalidade de importação para revenda a encomendante predeterminado (art. 11 e §§ da Lei n.º 11.281/2006), duas conclusões sobressaem: a primeira de que, na hipótese de inobservância de algum dos requisitos estabelecidos para essa modalidade de operação de importação, a consequência será a presunção de que a mesma foi realizada por conta e ordem de terceiros, para os fins de aplicação do disposto nos artigos 77 a 81 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001; e, a segunda, de que não descaracteriza a importação por encomenda para revenda predeterminada o fato de o encomendante participar das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior;

-da análise atenta dos artigos 77 a 81 da Medida Provisória n.º 2.158- 35/2001, resulta incontestável que não há previsão legal para aplicação da pena de perdimento da mercadoria e sua conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro;

-da mesma forma, a IN SRF n.º 634/2006 também não trouxe qualquer menção, ainda que remota, de aplicação da pena de perdimento da mercadoria na hipótese da importação para revenda a encomendante predeterminado presumir-se por conta e ordem de terceiro, em razão de ter havido antecipação de recursos ao importador;

-no que se refere à Impugnante, outra não pode ser a consequência do adiantamento de valores para a importação, cuja revenda lhe era predeterminada, conforme constou das DI's, senão a presunção de que a importação foi por conta e ordem de terceiro, com a consequente aplicação dos dispositivos previstos nos artigos

77 a 81 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que lhe imporiam a solidariedade pelo cumprimento das obrigações fiscais incidentes na importação;

-de rigor reconhecer que, se não é reclamado qualquer crédito tributário na atuação praticada, é inaplicável a multa equivalente ao perdimento da mercadoria que lhe foi aplicada, por solidariedade ao sujeito passivo principal, vez que a única e exclusiva falha ao atendimento integral das disposições pertinentes à importação para revenda ao encomendante predeterminado foi a antecipação de recursos, restando cumpridas pela Impugnante todas as demais condições dessa modalidade de importação;

-não se aplica à Impugnante qualquer outra das hipóteses de práticas irregulares apontadas pela fiscalização. Isso porque: importador e o encomendante demonstraram a regular habilitação e vinculação junto ao SISCOMEX; não há qualquer valor de crédito tributário reclamado no AI lavrado; há expressa identificação do encomendante, com indicação de seu CNPJ, em todas as DI's; o exportador foi corretamente indicado, assim como os preços das mercadorias importadas; o encomendante tinha os recursos necessários para fazer frente ao pagamento das mercadorias cuja importação encomendou; e, as mercadorias foram faturadas ao encomendante na forma pactuada na operação, rigorosamente da forma contratada, sem qualquer alteração dos valores, partes ou condições previstas nas DI's;

-nas hipóteses mencionadas pela fiscalização é essencial a presença do dolo específico do agente para a prática da ilegalidade. Nesse ponto, não há qualquer demonstração nos autos que pudesse atribuir tal prática à Impugnante;

-desse modo, também pela falta de previsão legal para justificar a solidariedade apontada pela fiscalização na aplicação da pena de perdimento da mercadoria, impõe-se o reconhecimento da improcedência desse auto de infração, com seu cancelamento em definitivo;

#### ***Da incorrência das infrações apontadas no auto de infração***

-a fiscalização buscou enquadrar a Impugnante como solidária nas imputações que formalizou; no entanto, lançando mão de premissas equivocadas e mesmo inverídicas, certamente chegou a conclusões igualmente inverídicas e equivocadas para atribuir à Impugnante a prática das infrações que mencionou;

-de forma diversa do que afirma a fiscalização, a própria Lei n.º 11.281/2006, conforme mencionado anteriormente, assevera que não descaracteriza a importação por encomenda para revenda predeterminada o fato de o encomendante participar das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior, ficando esse argumento rigorosamente refutado; veja-se que a jurisprudência trazida pela fiscalização nesse sentido é de período anterior a edição da Lei n.º 11.281/2006, que trouxe entendimento completamente divergente;

-as infrações apontadas pela fiscalização estão fundamentadas na mesma, única e exclusiva alegação de que houve "ocultação do sujeito passivo", com interposição fraudulenta de terceiros (infração 01), e, falsificação de documentos (infração 02), uma vez que foi omitida a real compradora das mercadorias (real importadora); quanto à "Infração 01", restou amplamente demonstrado nessa impugnação a efetiva incorrência dessas práticas, bem como a inexistência de conduta dolosa da Impugnante;

-em importação em que são definidos o importador e o encomendante predeterminado para revenda, sendo prevista a possibilidade de solidariedade entre ambos por presunção legal, definitivamente, não é possível se falar em ocultação de

sujeito passivo. Portanto essa alegação não tem o menor cabimento jurídico, restando vigorosamente refutada;

-na autuação não estão presentes quaisquer dessas circunstâncias apontadas na "infração 01": não há ocultação do real vendedor das mercadorias, que está expressamente indicado nas Declarações de Importação; não há ocultação do comprador (adquirente da mercadoria importada, por força de revenda predeterminada), que está expressamente indicado, inclusive com CNPJ, nas DI's; e não há ocultação do responsável pela operação, seja o importador ou o adquirente das mercadorias, os quais constaram expressamente nas DI's;

-não se verifica a presunção de interposição fraudulenta nas importações realizadas, uma vez que há comprovação documental da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, o que é questão incontroversa, já que os recursos que foram objeto de adiantamento foram demonstrados diretamente pela Impugnante, que jamais tencionou ocultá-los ou negar a ocorrência dos referidos adiantamentos;

-quanto à infração 02, igualmente não tem qualquer fundamento jurídico válido, sendo frontalmente inadmissível sua imputação à Impugnante, que figurou corretamente nas operações, conforme consignado nas Declarações de Importação;

-é absolutamente infundada a alegação do Fisco no que se refere a Impugnante. E nessa linha, importa reiterar a aplicação do disposto na Lei n.º 11.281/2006, em virtude da presunção prevista no § 2º do artigo 11, haja vista que há previsão expressa no sentido de que, havendo inobservância de qualquer requisito ou condição da forma de importação indicada, por presunção, transforma uma modalidade em outra, acarretando, por consequência, a corresponsabilidade pelas obrigações fiscais entre o importador e o encomendante;

-se a própria lei trata de prever a consequência e atribuir responsabilidade fiscal solidária, não há que se falar em omissão da real compradora da mercadoria, que é expressamente indicada nas DI's, com informação de seu CNPJ, na modalidade de importação adotada (revenda para encomendante predeterminado);

-não há simulação e muito menos falsificação ou adulteração de qualquer documento. O que houve, apenas e tão somente, foi a modificação, por presunção, da modalidade de importação para revenda a encomendante predeterminado para a modalidade por conta e ordem de terceiro, única e exclusivamente porque a Impugnante antecipou recursos ao importador;

-não há documento falso ou adulterado, não há simulação e, com rigor, não há previsão legal para aplicação da pena de perdimento para essa hipótese, cujo tratamento legal está consignado no art. 11 e parágrafos da Lei n.º 11.281/2006;

-a fiscalização tratou de transformar a antecipação de recursos feita pela Impugnante em verdadeira hipótese de fraude, com ocultação do real importador, e falsidade documental, pelo mesmo motivo, com o único e direto interesse em responsabilizá-la, juntamente com o sujeito passivo, pela pena de perdimento aplicada, ainda que ao arripio da lei aplicável, conforme ficou demonstrado anteriormente;

-é inaceitável e sem qualquer fundamento jurídico a aplicação da pena de perdimento nas importações realizadas, sob a falsa premissa de que tenha havido falsificação de documento, apenas e tão somente porque houve antecipação de recursos ao importador pela encomendante, para quem a revenda da mercadoria era predeterminada. Nessa linha de entendimento firmou-se a jurisprudência do STJ, conforme se verifica nos julgamentos do Recurso Especial n.º 1.240.005-RS, de 05/09/2013 e Recurso Especial n.º 1.242.532-RS;

-conforme se verifica dos mencionados julgados, mesmo se tratando de hipóteses de subfaturamento, o entendimento é no sentido de que não cabe a aplicação da pena de perdimento, mas a multa prevista no parágrafo único do artigo 108 do Decreto-lei n.º 37/1966, que é aplicável para punir as hipóteses de importação em que haja declaração inexata em seu valor, em sua natureza ou na quantidade da mercadoria importada;

-portanto, inexistindo qualquer hipótese de falsidade documental, conforme demonstrado nos autos, resta expressamente refutada a imputação da "infração 02" apontada pela fiscalização, diante de sua flagrante improcedência, de modo que deve cancelado o auto de infração lavrado, culminando com seu definitivo arquivamento;

#### ***Da necessária produção de prova complementar***

-a Impugnante trouxe aos autos cópias das DI's que conseguiu obter para demonstrar a regularidade do seu procedimento, assim como comprovar que jamais houve ocultação, sendo incontestável que figura na condição de adquirente das mercadorias, configurando a hipótese de importação para revenda a encomendante predeterminado;

-não obstante, a Impugnante não conseguiu obter algumas das DI's apontadas pela fiscalização na autuação, já que vinculada no sistema exclusivamente ao CNPJ da importadora AST;

-considerando que a fiscalização alega haver ocultação da Impugnante no procedimento de importação, cabe ao fisco, obrigatoriamente, trazer aos autos as cópias das demais DI's, às quais a Impugnante não teve acesso, sob pena de configurar-se efetivo cerceamento do direito integral de defesa no processo administrativo, conforme previsto na Constituição Federal;

-nesses termos, a Impugnante requer sejam as demais Declarações de Importação apresentadas pelo fisco que tem meios para fazê-lo e, quando disponibilizadas nesses autos, seja intimada pessoalmente a manifestar-se sobre tais documentos, sob pena de configurar-se flagrante hipótese de cerceamento de direito constitucional a ampla defesa no processo administrativo;

#### ***A inocorrência de fraude e a Representação para fins penais***

-a fiscalização, ao lavrar o auto de infração, científica que promoveu a representação fiscal para fins penais, haja vista que restou caracterizada, em tese, a prática do delito previsto no artigo 1º da Lei n.º 8.137/90;

-diante disso, requer a Impugnante que a representação fiscal seja instruída com cópias integrais dessa impugnação e de todos os documentos que a acompanham, de modo que possa aquele expediente também considerar os argumentos e provas trazidos pela Impugnante, no sentido de demonstrar que não houve qualquer hipótese de ocultação ou interposição fraudulenta de terceiros, e muito menos falsificação ou adulteração de documento, inexistindo também qualquer prática dolosa de sua parte;

Analisada a manifestação de inconformidade, a DRJ julgou-a improcedente, conforme Acórdão n.º 08-30.874, às fls. 1137/1180, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 07/01/2009 a 17/03/2011

ARGUIÇÃO DE OFENSA À AMPLA DEFESA E AO CONTRADITÓRIO.  
DESCABIMENTO.

Estando o Auto de Infração devidamente motivado, contendo a descrição dos fatos e a fundamentação jurídica, referentes a todas as infrações, não há falar em ofensa aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 07/01/2009 a 17/03/2011

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE NA IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. MULTA.

A ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou do responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, consiste em infração punível com a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou tenha sido consumida.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 07/01/2009 a 17/03/2011

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.

Intimada dessa decisão, ambas as recorrentes interpuseram recurso voluntário, requerendo a reforma da decisão recorrida.

A AST requereu a anulação do auto de infração e o cancelamento do crédito tributário lançado e exigido, alegando, em síntese: 1) inexistência de adiantamentos para importação: importou mercadorias para terceiros na modalidade “encomendante pré-determinado”, tendo como lastro financeiro o seu acervo patrimonial, comprovado em sua escrituração contábil e corroborado por laudo pericial particular e outro constante de processo judicial; ressaltou que não houve adiantamentos para pagamentos antecipados de mercadorias importadas; todos os valores que lhe foram transferidos pela empresa Neomex foram utilizados para pagamentos das importações após a emissão da nota fiscal de compra e venda de mercadorias já desembarcadas; 2) capacidade financeira e inexistência de interposição fraudulenta: desde 25/10/2006, possui capital social de R\$755.000,00 o que implica em capacidade financeira para solver suas importações; a alegação do autuante de que o imóvel utilizado para o aumento do capital social, de fato, não teria o valor declarado e, por isso, no seu entender, seria imprestável para bancar as importações, não passa de simples presunção; outro laudo pericial judicial, que tramitou na 3ª Vara Cível da Comarca de Vitória/ES, atribuiu ao citado imóvel o valor de R\$504.000,00; o fato de ter atrasado recolhimentos de tributos para fazer frente a outras responsabilidades não configura falta de capacidade financeira e não passa de mais uma presunção do autuante; 3) inexistência de adulteração ou falsificação: as importações foram realizadas com correição e não há que se falar em adulteração e falsificação de documentos, tampouco em interposição fraudulenta; e, 4) inexistência do dolo nas operações da empresa: neste item, informou a data de sua criação, sua evolução e do seu objeto social, concluindo que dispunha de capacidade financeira para realizar as importações e que todos os tributos devidos foram recolhidos, conforme determina a legislação; assim, não houve dolo, dano ao erário ou sequer locupletamento ilícito.

Já a Neomex requereu a reforma da decisão recorrida para que seja cancelada a multa em discussão, alegando em síntese, as mesmas razões expendidas na impugnação: 1) a regularidade da sua atuação e a inexistência de ato ilícito; 2) a inoccorrência de fraude e a legalidade de sua atuação; 3) a inoccorrência de fraude e a legalidade da modalidade de

importação adotada; 4) a inocorrência das infrações apontadas no auto de infração; 5) a jurisprudência firmada no CARF e no STJ sobre a matéria; e, 6) a inocorrência de fraude e a representação para fins penais.

Em síntese, é o relatório.

## Voto

Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, Relator.

Os recursos voluntários interpostos atendem aos requisitos do artigo 67 do Anexo II do RICARF; assim deles conheço.

Preliminarmente, quanto à solicitação de anulação do auto de infração, pela recorrente AST, sua apreciação e julgamento nesta fase recursal ficaram prejudicados, pelo fato de ela não ter apresentado os motivos de fato e de direito em que se fundamenta tal solicitação, bem como suas razões.

A título de esclarecimentos, cabe ressaltar que o auto de infração somente seria nulo se tivesse sido lavrado por agente incompetente, conforme estabelece o artigo 59, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, o que não foi o caso.

No mérito, as matérias restringem-se: 1) ao lançamento da multa regulamentar por interposição fraudulenta na importação e ocultação do real adquirente; 2) a responsabilização solidária da recorrente Neomex; e, 3) a representação fiscal para fins penais.

### 1) Multa regulamentar

O lançamento da multa regulamentar em discussão decorreu da simulação de operações de importações de mercadorias, visando a ocultação do real adquirente, e teve como fundamento o art. 23, inc. V, §§ 1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/76, que assim dispõe:

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

(...);

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

(...).

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

(...).

§ 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.

(...).

No presente caso, conforme demonstrado e provado nos autos, a recorrente AST é uma empresa de prestação de serviços aduaneiros, localizada em Vitória/ES, que goza dos

benefícios do Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias (FUNDAP) criado pelo Governo do Estado do Espírito Santo.

Para se beneficiar dos incentivos fiscais do referido fundo, importou nos seis meses que antecederam o procedimento administrativo fiscal do qual decorreu o lançamento em discussão mercadorias no valor total de US\$3,505,310.00 (três milhões quinhentos e cinco mil trezentos e dez dólares norte americanos), por conta e risco próprios, e mais US\$3,216,910.00 (três milhões duzentos e dezesseis mil novecentos e dez dólares norte americanos), por conta e ordem e também por encomenda, valores que extrapolaram em muito o seu limite de R\$55,636.00 (cinquenta e cinco mil seiscentos e trinta e seis dólares norte americanos) cadastrado por ela própria na Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Conforme demonstrado e provado nos autos, a AST não tinha capacidade financeira para realizar importações de mercadorias nos referidos valores nos períodos, objeto do lançamento em discussão, para revenda.

O seu capital integralizado até 25/10/2006 era de apenas R\$100.000,00 (cem mil reais), quando, naquela data, foi aumentado para R\$755.000,00. Contudo, o aumento não foi integralizado em espécie (dinheiro/Reais), mas com a cessão de um imóvel rural avaliado, segundo a própria recorrente, pelo valor de R\$504.000,00 (quinhentos e quatro mil reais). De fato, esta integralização não implicou injeção de dinheiro para capital de giro.

Consta expressamente do auto de infração, mais especificamente da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal:

As constatações deram conta de que as mercadorias não foram compradas pela **AST**, assim como demonstraram que os impostos e demais despesas foram suportados pela **NEOMEX**, que adiantou todos os valores para que a **AST** pudesse cumprir com as obrigações relacionadas com o desembaraço e pagamento do câmbio.

Enumeramos a seguir outras constatações que, além de reforçar os demais indícios e provas, sustentam os entendimentos fiscais e justificam a presente autuação, tanto no que refere à prática da infração identificada como Interposição Fraudulenta como da infração identificada na utilização de documento ao menos ideologicamente falso:

- a. 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.
- b. Assim, considerando as especialidades das mercadorias envolvidas, se torna evidente que a compra no exterior não foi feita pela **AST**, que atua basicamente na prestação de serviços e nacionalização de mercadorias não demonstrando estrutura suficiente para administrar esses procedimentos.
- c. As importações em questão foram registradas pela **AST** nas sistemáticas de importação para encomendante pré determinado, as notas fiscais de venda registraram como adquirente a empresa **NEOMEX**.
- d. Em diversas Faturas internacionais constatamos a existência de referências ao Sócio **FERNANDO ANTÔNIO SARAIVA FILHO**, e, em outras, constaram no número desse documento abreviações do nome da empresa **NEOMEX** (fl. 6).
- e. As datas de registro, desembaraço, entrada das mercadorias na **AST** e da venda, são muito próximas, o que demonstra que as mercadorias simplesmente passaram pela importadora e foram repassadas para a compradora.
- f. Nos registros contábeis da empresa **AST**, constaram praticamente todos os adiantamentos feitos pela empresa **NEOMEX**. Os pagamentos estão relacionados no quadro das folhas 9 e 10.

g. Em todo esse esquema montado, destaca-se a participação da empresa **AST**, que, por não ter condições de operar no comércio exterior por conta e risco próprio ou encomenda (fls. 10 a 14), optou pelo procedimento irregular para continuar se aproveitando do benefício financeiro do FUNDAP.

Nesta fase recursal, a recorrente não apresentou documentos idôneos comprovando sua capacidade econômica e 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, objetos das operações comerciais (importações) vinculadas à multa lançada e exigida, 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.

Conforme consta do voto da decisão recorrida *“os demonstrativos de fls. 11-13 e 335-336 e documentos de fls. 120-334 atestam claramente a falta de capacidade financeira da empresa AST para operar no comércio exterior no período considerado, tendo em vista as suas disponibilidades versus o volume de recursos envolvidos nas importações. Verifica-se que a referida empresa somente conseguiu consumir as importações, declaradas sob o título de “por conta e risco próprios”, com o uso dos recursos reiteradamente fornecidos, de modo antecipado, pelos “clientes” que viriam, em seguida, adquirir as mercadorias importadas”*.

A falta de capacidade econômica e financeira não foi presumida, mas comprovada por meio dos documentos disponibilizados ao Fisco.

Também, fica afastada a possibilidade de tratar-se de importações por encomendas, levando-se em conta que, nessa modalidade, a importadora deve obrigatoriamente utilizar recursos próprios e promover o despacho aduaneiro das mercadorias importadas para revendê-las posteriormente.

Conforme já destacado, o limite para importações, estabelecido pela própria AST, quando se habilitou perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), foi de apenas US\$66,636.00 (sessenta e seis mil seiscientos e trinta e seis dólares norte americanos).

A natureza e a especificidade das mercadorias importadas, mormente para a Neomex, exigem uma estrutura operacional complexa, envolvendo conhecimento de mercado, departamento de compras e vendas e logística (armazenagem e transporte). Segundo a Fiscalização, a AST sequer conta com departamento de vendas.

Em momento algum, a AST demonstrou que possui estrutura técnica e operacional, bem como capacidade econômica e financeira para realizar as importações das mercadorias efetuadas por conta própria, tanto pelos montantes dispendidos em Dólares Norte-americanos como pela natureza e especificidade técnica das mercadorias importadas.

Do exame dos autos, conclui-se que a AST atua na prestação de serviços aduaneiros, dentre eles, a importações de mercadorias por conta e ordem de terceiros, como no caso da Neomex.

De acordo o voto do Relator da decisão recorrida, a Fiscalização verificou que no seu Ativo Circulante constam “ADIANAMENTOS”, no valor de R\$3.856.269,65, que foi adiantado pelos adquirentes das mercadorias, os quais pagaram antecipadamente pelas aquisições, sendo compensados com adiantamentos de clientes, registrados no Passivo Circulante (fls. 11-13). Também, conforme demonstrado no auto de infração às fls. 09-10, em

todas as importações em causa, a AST necessitou de recursos financeiros da empresa Neomex, fornecidos em datas próximas do registro das Declarações de Impostação e do pagamento ao exterior, relativos aos produtos que foram adquiridos pela própria Neomex. Há comprovações dos adiantamentos feitos pela Neomex para a AST, conforme folhas do extrato do Razão Contábil da AST com contrapartida, provados por meio dos documentos de fls. 401/404, obtidos por meio do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

Como a AST não tinha capacidade financeira para fazer as importações, os recursos foram adiantados por terceiros, no presente caso, pela Neomex.

Assim, correta a aplicação da multa regulamentar nos termos do artigo 23, inc. V, §§ 1º e 3º do Decreto-lei n.º 1.455/76.

## 2) responsabilidade tributária da Neomex

A legislação tributária assim dispõe quanto à solidariedade passiva tributária:

-Lei n.º 5.172/66 (CTN):

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

(...).

- Decreto-lei n.º 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;

(...)

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

No presente caso, conforme demonstrado nos autos, a Neomex participou e se beneficiou das importações efetuadas pela AST.

Intimada pela Fiscalização, apresentou a relação dos seus fornecedores estrangeiros (fls. 351) que são os mesmos dos quais a AST teria importado as mercadorias e repassados a ela. Na lista apresentada por ela, constam: ACL International Inc.; Jotec GMBH; SP Medical AS; Cardia Inc., e Blue Medical Devices. A multa regulamentar está vinculada as importações procedentes destas empresas, conforme se verifica do quadro às fls. 09. Todas estas empresas são fornecedoras da Neomex.

Além disto, conforme consta da decisão recorrida, “*em diversas Faturas Internacionais relativas às importações objeto de autuação constou referência ao sócio da NEOMEX Sr. FERNANDO ANTÔNIO SARAIVA FILHO e, em outras, abreviações do próprio nome da empresa, conforme demonstrativo à fl. 06*”.

Assim, a responsabilização solidária da recorrente pelo pagamento do crédito tributário lançado e exigido deve ser mantida.

## 3) Representação fiscal

A recorrente Neomex defende a inocorrência de representação fiscal para fins penais, tendo em vista que não ficou provada a prática de delito, nos termos do artigo 1º da Lei n.º 8.137/90.

A apreciação e julgamento contra representação fiscal para fins penais constitui matéria sumulada pelo CARF, nos termos da Súmula n.º 28 que assim dispõe:

Súmula CARF n.º 28

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Assim, por força do disposto no art. 72, caput, do RICARF, aplica-se ao presente caso essa súmula.

Em face do exposto, nego provimento aos recursos voluntários.

(documento assinado digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes