



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12466.722761/2013-51
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-012.777 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2024
Recorrente AST COMERCIO INTERNACIONAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 05/02/2010 a 26/09/2011

IRREGULARIDADES NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O MPF e o TDPF são meros instrumentos internos de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, não implicando nulidade de tais procedimentos eventuais falhas na sua emissão ou trâmite. Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. Súmula CARF nº 171.

JURISDIÇÃO. COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE FISCAL. SÚMULA CARF 27.

É válido o lançamento formalizado por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo, conforme Súmula CARF nº 27.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas pela recorrente solidária e, no mérito, por dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego - Relator

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

Relatório

Trata-se de **Recursos Voluntários** interpostos contra o **Acórdão de Manifestação de Inconformidade n.º 08-30.879**, proferido pela 7ª Turma da DRJ/FOR, na sessão de 14 de agosto de 2014, que julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

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

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

Afirma que a pessoa jurídica adquirente KONDELS COMÉRCIO DE MATERIAIS MÉDICOS E EQUIPAMENTOS UROLOGICOS LTDA – EPP, ora **KONDELS**, comprou por sua conta e ordem as mercadorias envolvidas, diretamente das exportadoras relacionadas.

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

Segundo a autoridade fiscal, a empresa promoveu a importação de diversas mercadorias, simulando ser operação para encomendante pré-determinado; entretanto restou provado que as importações foram por conta e ordem de terceiros, tendo a adquirente adiantado todos os valores para que a AST fizesse frente aos pagamentos dos impostos, câmbio e demais despesas.

De acordo com a fiscalização, a empresa adquirente, KONDELS COMÉRCIO DE MATERIAIS MÉDICOS E EQUIPAMENTOS UROLOGICOS LTDA - EPP (CNPJ 05.637.593/0001-15), doravante identificada como KONDELS, comprou, por sua conta e ordem, as mercadorias diretamente das exportadoras relacionadas.

(...)

Na tabela de fl. 07, estão relacionadas as Declarações de Importação. A fiscalização chama a atenção para as datas de desembaraço, das notas fiscais de entradas e das notas fiscais das saídas, que são praticamente iguais, indícios de que as mercadorias, quando internadas, já tinham endereço certo para entrega e que nunca foram compradas ou vendidas pela AST. O agente fiscal assevera que a atuação dessa empresa foi de prestação de serviços na internação, nacionalização e encaminhamento das mercadorias à verdadeira compradora (real importadora), que comprou os bens dos exportadores, adiantando todos os valores aplicados nessas importações para que a AST pudesse fazer frente aos gastos com o desembaraço das mercadorias.

Na tabela de fl. 09, a fiscalização ressalta as datas de registro, das notas fiscais das saídas, e dos contratos de câmbio, que quando comparadas com as datas dos pagamentos, deixa evidente que depósitos sempre acontecem em datas próximas às dos registros da DI e aos pagamentos ao exterior. Na sequência, os autuantes apresentam diversas comprovações de adiantamentos, feitos pela KONDELS para a AST, juntando folhas do extrato do Razão Contábil da AST com Contrapartida, obtidos através do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED.

A fiscalização informa que, no processo representado pela DI 10/0519516-3, dois pagamentos (05/02/2010 - R\$ 46.695,75, e em 09/04/2010 - R\$ 43.191,75), na contabilidade da AST, constaram como tendo sido feito pela ÁGUIA (empresa vinculada à AST), ficando evidente que esta recebeu os valores e depois repassou para a AST. Informam, ainda, os auditores, que, no primeiro processo (DI - 10/0200787-0) o valor adiantado de R\$ 96.404,89, cobriu o pagamento do câmbio desse processo e o pagamento do primeiro contrato do segundo (DI – 10/0519516-3).

Na contabilidade da AST os valores estão identificados como pagamento das notas fiscais e antecipações referentes aos processos relacionados com cada importação; na relação das DI's essa referência consta como processo AST.

Na penúltima coluna do quadro de fl. 09, demonstrando os adiantamentos em questão, os autuantes apresentam as diferenças existentes entre os valores adiantados pela KONDELS e os valores das notas fiscais de vendas emitidas pela AST. A diferença mais significativa foi encontrada no último processo, sendo que os autuantes a atribuem à variação cambial.

De acordo com a fiscalização, a falta de condição financeira da AST para atuar no comércio internacional é evidente, já que ela necessita de adiantamentos dos adquirentes para cumprir com os compromissos de nacionalização de importações que registra como sendo por conta e risco próprios. Essa incapacidade financeira é revelada pelo procedimento adotado no aumento do Capital Social, feito em 2006, quando passou de R\$ 100.000,00 para R\$ 755.000,00, que justificou como sendo com aquisição de imóvel rural, feito para demonstrar capacidade de pagamento (fls. 115).

Acrescenta que o mencionado aumento de capital não altera a condição financeira da empresa, pois o imóvel foi comprado pela própria AST, em 24/05/2006, por R\$ 87.360,00 (fls. 105-108). O pagamento desse valor naturalmente diminuiu o saldo das disponibilidades e, em seguida, o mesmo Imóvel foi reavaliado em R\$ 655.000,00, com base em Laudo (fls. 109-111), emitido em 17/04/2006, que sequer foi registrado em cartório, e utilizado para aumentar o capital da empresa (fls. 116-118). Diante disso, a fiscalização sustenta que o aumento do capital, formalizado na 21ª Alteração do Contrato Social, foi feito de forma “gráfica” e simulada, sem afetar a situação financeira da empresa.

Ainda acerca da situação financeira da AST, a auditoria fiscal apresenta a evolução patrimonial anotada com base nas principais rubricas contábeis. Os valores apresentados são aqueles que constaram nas DIPJs apresentadas e balancete de 01 a

07/2012, e quando comparados o saldo final de 2009 e o inicial de 2010, surgem as primeiras incongruências, visto que, em diversas linhas, os valores estão divergentes.

Em conformidade com o relato fiscal, esse quadro é agravado quando se verifica que alguns saldos dos valores registrados em realizável em curto prazo (conta de clientes), que deveriam dar sustentabilidade às obrigações mais imediatas, registram valores expressivos a receber de empresas ligadas, demonstrando que efetivamente não estão servindo de lastro de direitos capazes de sustentar o passivo circulante (vide tabela de fls. 11-12).

Outro ponto importante, segundo o Auditor-Fiscal, é o valor registrado em “Impostos a Recuperar”, com grande crescimento em 2012, que trata de valores referentes ao IPI na Importação, cujo valor não vai ser recuperado (pode ser utilizado unicamente como redutor na apuração do IPI a ser recolhido mensalmente), o que vai influenciar de forma significativa os resultados de 2012. No caso das obrigações tributárias, aparecem em início de 2012 com saldo de R\$ 1.166.291,25, demonstrando que a empresa optou por atrasar os recolhimentos para poder fazer frente a outras responsabilidades, indício de falta de condição financeira.

A fiscalização realça também o valor registrado no Ativo Circulante, como sendo “ADIANTAMENTOS À NTN”, de R\$ 3.856.269,65, valor que foi adiantado pelos adquirentes de rolamentos, os quais pagam antecipadamente as mercadorias, e segue compensado com adiantamentos de clientes, registrados no Passivo Circulante.

Na ótica da fiscalização, todas essas evidências demonstram que a AST não tem condição financeira para atuar no comércio internacional, necessitando dos adiantamentos dos adquirentes, não só nas suas operações por conta e ordem de terceiros, mas em todos os procedimentos, passando, assim, a simular as operações que precisava registrar como sendo por conta e risco próprios e para encomendante, para poder continuar recebendo os benefícios financeiros do FUNDAP.

(...)

Das impugnações

Cientificada do lançamento em 04/10/2013 (fl. 459), a AST insurgiu-se contra a exigência, tendo apresentado, em 15/10/2013, a impugnação de fls. 462-469, em que, após discorrer sobre tempestividade e fatos, alega:

-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 atuada, 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 inexistem 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;

(...)

A KONDELS COMÉRCIO DE MATERIAIS MÉDICOS E EQUIPAMENTOS UROLÓGICOS LTDA - EPP, cientificada do lançamento em 19/09/2013 (fl. 457), insurgiu-se contra a exigência, tendo apresentado, em 21/10/2013, a impugnação de fls. 503-541, na qual, alega:

PRELIMINARES

Nulidade do procedimento pela Incompetência da Alfândega do Porto de Vitória

-a Impugnante, por estar estabelecida no Estado de Minas Gerais, não se submete diretamente à jurisdição da Alfândega do Porto de Vitória, razão pela qual todo e qualquer procedimento administrativo instaurado pelas autoridades do Estado do Espírito Santo, deve obedecer, rigorosamente, as regras contidas no artigo 6º, §§ 4º, 5º e 6º, da Portaria RFB n.º 3.014/2011;

-e isto não aconteceu no caso dos autos, ou seja, não houve prévia autorização do Coordenador-Geral de Fiscalização ou do Coordenador-Geral de Administração Aduaneira, precedida de manifestação da Superintendência que jurisdiciona a Impugnante, razão pela qual “O AUTO DE INFRAÇÃO PADECE DE INSANÁVEL NULIDADE”, a teor do que prescreve o artigo 59, incisos I e II, do Decreto n.º 70.235/1972, combinado com artigo 53, da Lei n.º 9.784/1999;

Nulidade do procedimento em razão da ausência de participação da KONDELS por negligência ou imperícia do AFRF

-segundo estabelece o Regulamento Aduaneiro (Decreto n.º 4.543/2002, com respaldo na Lei n.º 9.430/1996 e Lei n.º 5.172/1966), nos seus artigos 18 e 19, detém a Receita Federal competência para fiscalizar bem como exigir sejam prestadas informações e apresentados documentos por quaisquer empresas, a fim de verificar o cumprimento da legislação, “DESDE QUE NO ÂMBITO DE SUA JURISDIÇÃO”;

-ocorre que mesmo suspeitando de que teria sido praticada a infração pela Impugnante, o AFRF conduziu todo o processo de fiscalização sem permitir fossem prestadas as informações e documentos pertinentes, optando apenas por incluir a referida empresa na condição de co-autuada, apenas quando da lavratura do Auto de Infração;

-veja-se que sequer após a lavratura do Auto de Infração os AFRF entregaram à Impugnante a cópia dos documentos que fundamentaram a autuação, o que por si só já exige o cancelamento da autuação diante do cerceamento do direito de defesa;

-destarte, deveria o AFRF ter respondido às petições da Impugnante, ao invés de simplesmente ignorá-las e incluir o seu nome no polo passivo da autuação.

-importante observar que a simples intimação da empresa bem como apresentação da defesa não fazem suprir a nulidade do auto de infração por vício procedimental;

-e isto porque as petições deveriam ter sido apreciadas (conforme artigo 48, que trata do dever de decidir) bem como a empresa ter sido intimada a se manifestar antes da lavratura do auto de Infração, ou seja, durante o procedimento de fiscalização, na forma da Lei n.º 9.784/99, em especial nos seus artigos 3º, inciso II e 28, que garante o direito de o administrado ser cientificado dos trâmites processuais, através de intimação prévia e formal, em especial quando referir-se a atos que poderão implicar na imposição de sanções, tal como no caso dos autos;

-certo é que a conduta do AFRF de realizar a investigação aduaneira "às escondidas" da empresa KONDELS é inconstitucional por ofensa ao "Princípio da Moralidade Administrativa";

-dessa forma, considerando que a fiscalização sequer respondeu às petições da Impugnante, inclusive quando esta informou já estar de posse dos documentos e informações que comprovariam a regularidade das importações, bem como conduziu o procedimento de fiscalização às escondidas, importa reconhecer a nulidade do procedimento e autuação, nos exatos termos do artigo 59, inciso II, do Decreto n.º 70.235, na medida em que impediu a apresentação de explicações pela interessada bem como deixou de apreciá-las anteriormente à lavratura do auto de infração;

Nulidade da intimação do Auto de Infração pela não apresentação dos documentos que fundamentaram a autuação

-segundo estabelece o artigo 9º, do Decreto n.º 70.235/1972, a validade da intimação do auto de infração e aplicação da pena de multa isolada equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, está condicionada ao fornecimento, para o autuado, de todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito;

-e nem poderia ser diferente, vez que somente assim é possível dar efetividade plena aos Princípios do Devido Processo Legal e da Ampla Defesa Administrativa, prescritos no artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal, na medida em que é com o recebimento das cópias dos documentos mencionados no auto de infração é que se afigura possível, ao autuado, compreender efetivamente o que lhe está sendo imputado (indicação dos fatos) e apresentar a defesa pertinente;

-dessa forma, deve ser reconhecida a nulidade do auto de infração, em razão do não fornecimento, à Impugnante, dos documentos mencionados no Auto de Infração, pelo fato de obviamente fazerem parte inseparável do lançamento;

Nulidade do Auto de Infração pela inexistência de prévio Auto de Perdimento

-importa ressaltar que a legislação instituiu três ritos procedimentais a serem observados pelo Poder Público para julgamento das controvérsias instauradas entre administração e administrado, cada qual com seu rito e competência para julgamento próprios, que estão disciplinados na Lei n.º 9.784/1999, Decreto n.º 70.235/1972 e Decreto-lei n.º 1.455/1966;

-a Lei n.º 9.784/1999, de caráter geral e aplicação subsidiária ao Decreto n.º 70.235/1972 e Decreto-lei n.º 1.455/1966; segundo estabelece esta Lei Processual Geral, a Administração deve sempre observar as formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados bem como adotar formas simples para propiciar o respeito aos direitos dos administrados, em especial o da ampla defesa, e que salvo

disposto em contrário na lei específica, deve ser garantido o direito de recurso para até a terceira instância;

-o Decreto n.º 70.235/1972, por sua vez, possui caráter especial, e tem por objeto as regras pertinentes ao "processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União", ou seja, do Processo Fiscal;

-conforme se denota de seus artigos, lavrado o Auto de Infração, tem o contribuinte o direito subjetivo público de apresentar Impugnação Administrativa, requerer a produção de provas, bem como apresentar Recursos Voluntário e Especial, para apreciação pela superior instância;

-o Decreto-lei n.º 1.455/1966, cuja natureza também é de processo especial, tem por objeto apenas e exclusivamente o julgamento dos processos administrativos instaurados em razão do cometimento das infrações passíveis da aplicação da pena de perdimento, o qual é decidido em instância única pelo Ministro da Fazenda;

-na hipótese de não ser possível aplicar a pena de perdimento em razão dos equipamentos objeto da pena de perdimento já terem sido desembaraçados, prescreve o artigo 23, §3º, do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, o que é confirmado pelo artigo 73, §1º, da Lei n.º 10.833/2002, que: i) o processo de perdimento deve ser lavrado sob o rito do artigo 27, do Decreto-Lei n.º 1.455/1976 e posteriormente declarado extinto em instância única, diante da confirmação, pela autuada, de que se afigura impossível executar o perdimento dos bens; ii) deve ser instaurado um processo fiscal, sob o rito do Decreto n.º 70.235/1972, para aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias sob perdimento, garantindo-se o direito de apresentar Impugnação, produzir provas, bem como apresentar Recursos Voluntário e Especial;

-destarte, inequívoco que para a incidência da norma acima, é necessário a ocorrência do Fato Jurídico, qual seja, a prévia aplicação da "pena de perdimento", pois somente assim é que dar-se-á surgimento à Infração Jurídica, conformadora do presente auto de Infração, na medida em que de acordo com o artigo 23, §3º, do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, a pena de multa decorre da conversão da pena de perdimento; e isto porque somente é possível converter algo que já existe;

-ocorre que até o momento não foi aplicada a pena de perdimento em relação à Impugnante, motivo pelo qual resta nulo de pleno direito a presente autuação. Aliás, os AFRF responsáveis pela lavratura do auto de infração sequer intimaram a impugnante para que fossem entregues as mercadorias importadas;

-desta forma, enquanto o auto de perdimento não tiver sido definitivamente julgado procedente pela autoridade administrativa competente (na forma do artigo 27, §4º, do Decreto-lei n.º 1.455/1966, em única instância), bem como for obtida a confirmação da Impugnante de que não é possível executar a pena de perdimento, resta vedada a lavratura do Auto de Multa equivalente ao valor aduaneiro, o qual se submeterá ao rito processual do Decreto n.º 70.235/1972;

-requer-se, assim, a declaração da nulidade do presente Auto de Infração e Imposição de Multa, pela ausência do pressuposto fático contido no artigo 23, inciso V, §1º, do Decreto-Lei n.º 1.455/1976 (com a redação dada pela Lei n.º 10.637/2002), principalmente pelo fato de que a competência para o julgamento da defesa bem como rito deste é distinta da enunciada no Decreto n.º 70.235/1972;

DOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Da legislação objeto das autuações

(...)

-no caso dos autos, não há dúvida alguma de que além de não ter ocorrido qualquer dano ao Erário, vez que tanto a importadora (AST) quanto a adquirente (KONDELS), recolheram regularmente o IPI nos exatos termos da legislação, inexistiu qualquer ato de má-fé das empresas, ainda que, para os AFRF responsáveis pela lavratura do Auto de Infração, as empresas tenham qualificado a importação pela modalidade POR ENCOMENDA, quando, pela fiscalização, deveria sê-lo na modalidade POR CONTA E ORDEM;

-veja-se que tudo foi feito, pela Impugnante, nos exatos termos da legislação, sendo que a única suposta infração está no fato das empresas terem declarado, por engano, tratar-se de uma IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA quando deveriam tê-lo feito sob a modalidade POR CONTA E ORDEM, razão pela qual se afigura obviamente ilegal e desproporcional aplicar penalidade mais violenta revista na legislação, qual seja, de perdimento;

-este erro obviamente não resultou na sonegação de tributos, na medida em que tanto na importação por conta e ordem quanto na por encomenda, ambas as empresas (importadora e cliente pré-determinada) são contribuintes do IPI;

(...)

-segundo interpretação dos AFRF responsáveis pela lavratura do Auto de Infração, no máximo, ocorreu o erro das empresas no que tange à modalidade de importação (declarando ser por encomenda quando deveriam tê-lo feito ser por conta e ordem), o que, em hipótese alguma, pode ser qualificada como Interposição Fraudulenta;

-o fato poderia, no máximo, ser, em tese, objeto da PENA DE MULTA, pela suposta cessão, pela Importadora, de seu nome, para que a Adquirente adquirir mercadorias no exterior, prevista no artigo 33, da Lei n.º 11.488/2007;

-de qualquer forma, o que importa, para o caso dos autos, é que, ainda que sob a modalidade de importação por encomenda, a Impugnante sempre se fez presente em todo procedimento aduaneiro, bem como recolheu regularmente o IPI na condição de empresa equiparada a industrial, tal como ocorre na importação por conta e ordem, impondo-se o cancelamento da autuação por exigência do Princípio da Tipicidade;

-de acordo com esse princípio, que se consubstancia corolário lógico do Princípio da Estrita Legalidade, o AFRF somente pode aplicar a penalidade que se enquadre exatamente dentro dos ditames da lei, ou seja, que o fato jurígeno esteja estritamente subsumido na disposição legal, sendo que o seu desrespeito, no caso dos autos, implica em inequívoco e inaceitável confisco de bens, resguardado pelo Direito Fundamental à Propriedade, enunciado no caput do artigo 5º, bem como seu inciso XXII, da Magna Carta, nos termos como decidiu o Supremo Tribunal Federal;

-sob essa premissa, veja-se que o artigo 105, inciso VI, do Decreto-Lei n.º 37/1966, bem como o artigo 23, §1º, do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, expressamente prescrevem o "perdimento das mercadorias" que forem importadas com a ocultação do real adquirente, que obviamente não se confunde com o erro no que tange à modalidade de importação;

-ademais, é evidente, por tudo o que foi exposto, que a manutenção da pena de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, no caso dos autos, ofende o Princípio da Razoabilidade, definido por Carlos Roberto de Siqueira Castro como sendo "o senso de justiça pelos órgãos incumbidos da salvaguarda da supremacia da CF, máxime daqueles integrantes do Excelso Poder Judiciário;

-e sob este prisma, denota-se não ser razoável, à luz dos princípios constitucionais, que seja aplicada a pena de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias (que tem a mesma eficácia e alcance da pena de perdimento) quando evidenciado que o único erro está na indicação da modalidade de importação, razão pela qual o cancelamento da presente autuação reveste-se como sendo de verdadeiro interesse público;

-aliás, o cancelamento da presente autuação decorre da necessária aplicação do Princípio da Proporcionalidade no exercício do Poder Tributante; -requer-se, assim, o julgamento pela improcedência da autuação;

(...)

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

A **AST** apresentou seu recurso voluntário de fls. 608/618. Já a **KONDELS**, seu recurso voluntário está acostado às folhas 635 a 695.

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

- (i) Que não há nenhuma mácula nas importações realizadas com lastro nas DI's objeto destes autos; renova os argumentos expostos na impugnação, alega que o Fisco, para caracterizar as supostas ocorrências das infrações citadas (I e II), fez uso de presunções diversas no intuito de vincular informações desconexas relativas às operações aduaneiras e fiscais;
- (ii) Da necessidade de reforma do julgado e da anulação do auto de infração, pelas seguintes razões:
 - a) da inexistência de adiantamentos para importação;
 - b) da capacidade financeira da empresa autuada e da inexistência de interposição fraudulenta;
 - c) da inexistência de adulteração ou falsificação;
 - d) da inexistência do dolo nas operações da empresa.
- (iii) solicita a reforma do acórdão guerreado para anular o auto de infração, em razão de que este se encontra baseado em presunções fáticas inexistentes, que não conduzem às infrações capituladas como "INFRAÇÕES I e II";
- (iv) que seja atribuído ao presente recurso o efeito suspensivo, suspendendo os efeitos das consequências da lavratura do auto de infração, até o trânsito em julgado;

A **KONDELS** alega praticamente as razões contidas na manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Renan Gomes Rego, Relator.

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

Das preliminares

Da nulidade do procedimento pela incompetência da Alfândega do Porto de Vitória

A Recorrente **KONDELS** explica que, por estar estabelecida no Estado de Minas Gerais, não se submete diretamente à jurisdição da Alfândega do Porto de Vitória, razão pela qual todo e qualquer procedimento administrativo instaurado pelas autoridades do Estado do Espírito Santo, deve obedecer, rigorosamente, as regras contidas no artigo 6º, §§ 4º, 5º e 6º, da Portaria RFB nº 3.014/2011.

Além disso, expõe que não houve prévia autorização do Coordenador-Geral de Fiscalização ou do Coordenador-Geral de Administração Aduaneira para a expedição do MPF, precedida de manifestação da Superintendência que jurisdiciona a Impugnante, razão pela qual “O AUTO DE INFRAÇÃO PADECE DE INSANÁVEL NULIDADE”, a teor do que prescreve o artigo 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235/1972, combinado com artigo 53, da Lei nº 9.784/1999.

Inicialmente, cabe esclarecer que o procedimento de fiscalização realizado nos sujeitos passivos configura procedimento especial de combate à interposição fraudulenta de pessoas regulamentado, à época, pela Instrução Normativa SRF nº 228/2002.

A ação fiscal tem início com a expedição de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) sob responsabilidade do titular da SRF de fiscalização aduaneira com jurisdição sobre o domicílio fiscal do estabelecimento matriz da empresa:

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

Verifica-se, às folhas 51 a 53, a expedição dos MPFs para a importadora **AST**. Às folhas 341 e 342, constata-se a expedição do MPF nº 07.2.76.00-2013-00257-1, em 18/02/2013, para a **KONDELS**.

Em que pese não ser possível concluir qual das autoridade elencadas pelo art. 6º da Portaria RFB n.º 3014/2011 foi responsável por emitir o referido MPF, tal instrumento é de controle interno de procedimentos fiscais e, em nenhum momento, limita ou condiciona o lançamento efetuado pela autoridade fiscal, desde que atendidos os pressupostos de validade do art. 142 do CTN .

É pacífico nas Turmas deste Conselho que eventuais irregularidades formais ou materiais no MPF não são passíveis de nulidade do procedimento fiscal ou auto de infração, mormente em virtude de ausência de prejuízo à parte.

Aliás, temos neste Tribunal Administrativo a Súmula CARF n.º 171, a qual expõe:

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

Quanto à alegada incompetência do agente fiscal, o art. 9º, § 2º, do Decreto n.º 70.235/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal no âmbito da União, preceitua:

Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

(...)

§ 2º Os procedimentos de que tratam este artigo e o art. 7º, serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

A matéria já é inclusive sumulada no CARF, dispensando maiores esclarecimentos:

Súmula CARF n.º 27: É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

Assim, rejeito as citadas arguições de nulidade relativas a irregularidade quanto a Mandado de Procedimento Fiscal e a incompetência da autoridade lançadora.

Da nulidade do procedimento em razão da ausência de participação da Recorrente por negligência ou imperícia do AFRF. Da nulidade da intimação do auto de infração pela não apresentação dos documentos que fundamentaram a autuação

A **KONDELS** sustenta que mesmo suspeitando de que teria sido praticada a infração pela Recorrente, a autoridade aduaneira conduziu todo o processo de fiscalização sem permitir que fossem prestadas as informações e documentos pertinentes, optando apenas por incluir a referida empresa na condição de co-autuada, apenas quando da lavratura do Auto de Infração.

Afirma que, sequer após a lavratura do Auto de Infração, as autoridades entregaram à Recorrente a cópia dos documentos que fundamentaram a autuação, o que por si só já exige o cancelamento da autuação diante do cerceamento do direito de defesa.

Não tem como prosperar as irresignações da Recorrente.

Primeiro, conforme destacado acima, a Recorrente foi notificada do procedimento fiscal com expedição de MPF n.º 07.2.76.00-2013-00257-1, em 18/02/2013.

Segundo, porque foi garantida sua participação na fase investigativa, uma vez que esta foi intimada a apresentar documentos e esclarecimentos no prazo de 20 dias, conforme consta no Termo de Intimação SEFIA-2013-00257-001 de fls. 342/345. Consta também petição da Recorrente, com solicitação de dilação do prazo de 40 dias, dizendo não saber onde deveria apresentar os documentos.

Depois, em petição (às folhas 348 e 349) informa já ter reunido os documentos e informações pertinentes às operações questionadas.

Contudo, como relatado pela Fiscalização e pelo julgador *a quo*, a Recorrente não respondeu a intimação com os documentos nem com os esclarecimentos solicitados. Senão, vejamos:

Esses argumentos também foram apresentados por outros contribuintes, o que foi coordenado e mostra a ligação existente entre os envolvidos até no momento de atender à fiscalização. Esse tipo de argumento não pode prosperar, visto que a intimação foi muito clara, indicando o até endereço para atendimento (fl. 345).

Os documentos solicitados poderão ser entregues por via postal, como indicado, ou pessoalmente na Alfândega da RFB no Porto de Vitória – SEFIA a Rua Governador José Sette 176 – 7º andar – Sala 702 – CEP 29010-480 Tel – (27) 3232.3470.

O intuito protelatório e de má fé é claro, o contribuinte nunca pretendeu atender a intimação, assim os procedimentos fiscais tiveram continuidade, analisando os documentos existentes, entendidos como suficientes para comprovar a fraude.

Outrossim, incontroverso, nos autos, que a Recorrente, conforme fl. 04, recebeu cópias, no mínimo, do auto de infração e da descrição dos fatos. Esta peça está bastante detalhada, contendo demonstrativos, citando todos os fatos, o enquadramento legal das infrações, todas as DI's, faturas, notas fiscais e demais dados necessários ao entendimento da acusação fiscal, sendo todos os documentos de pleno conhecimento da **KONDELS**.

Demais disso, a Recorrente revela conhecer plenamente a acusação que lhe foi imputada, rebatendo-a mediante substancial defesa, abrangendo não somente preliminares, mas também razões de mérito, o que descaracteriza cerceamento do direito de defesa ou qualquer outro prejuízo ao contribuinte.

Ante o exposto, destaco, uma vez mais, que não vislumbro qualquer nulidade na hipótese dos autos, seja do lançamento tributário, ou mesmo no Acórdão recorrido, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa.

Da nulidade do auto de infração pela inexistência de prévio auto de perdimento

Nesse particular, como a parte não apresenta novas razões de defesa perante a segunda instância e a matéria já foi objeto de discussão no Acórdão recorrido, mantenho e adoto como razão de decidir os fundamentos ali exarados, com forte no § 3º do art. 57 do Anexo II da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF), passando os mesmos a fazer parte integrante deste voto:

Inicialmente, cabe destacar que, entendendo a fiscalização, no caso concreto, que os produtos não se encontram mais com a empresa, não há necessidade de se lavrar auto de infração de perdimento para, em seguida, não sendo possível a aplicação do perdimento, por não mais estarem os produtos com a autuada, encerrar-se o processo de perdimento e lavrar-se auto de infração correspondente a multa equivalente ao valor aduaneiro. Pode a fiscalização exigir, diretamente, essa multa. A situação prevista na norma apontada pela impugnante somente é cabível quando, eventualmente iniciado o processo de perdimento, a fiscalização constata que a empresa já não possui os produtos, seja por revenda, seja por qualquer outro motivo, previsto legalmente.

As importações a que se refere o auto de infração foram realizadas de 07/10/2010 a 04/07/2011. Assim, tendo sido a KONDELS cientificada da autuação em 26/09/2013, mais de dois anos depois, restava bastante improvável, quando do lançamento, que a empresa ainda possuísse os produtos importados em estoque. É o que, de ordinário, acontece.

Porém, se, por algum motivo, a empresa ainda possuía ou possui algum dos produtos importados em estoque, deveria discriminar quais eram esses produtos em sua impugnação. Caso contrário, é de se supor que, como a experiência indica, os produtos foram destinados a consumo.

Assim, não tendo a KONDELS indicado quais os produtos que ainda tem em estoque, importados através das DI's objeto de autuação, entendo incabível a nulidade apontada nesse sentido.

Diante do exposto, voto rejeitar a preliminar de nulidade por do auto de infração pela inexistência de prévio auto de perdimento.

Do mérito

Da interposição fraudulenta comprovada

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

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

a) Ocultação comprovada do sujeito passivo, real vendedor, comprador ou responsável pela operação, mediante confirmação e obtenção de provas das reais condições pactuadas (art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976):

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

(...)

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

b) Interposição fraudulenta presumida, caracterizada pela não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na transação (presunção legal do art. 23, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976):

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

(...)

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

A esse respeito o Acórdão nº **3401-005.157** – 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária do CARF, de 23 de julho de 2018, corrobora com esse entendimento:

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA COMPROVADA. DISTINÇÃO.

A interposição fraudulenta pode ser presumida a partir da mera demonstração da não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados para a realização da importação, ou comprovada, na existência de um conjunto de provas que demonstrem a ocorrência de fraude ou simulação com o intuito de interpor determinada pessoa entre o real adquirente e as autoridades fiscais, para que a primeira permaneça oculta aos olhos da fiscalização.

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

Na hipótese de "interposição fraudulenta comprovada", o ônus probatório da ocorrência de "ocultação mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros" é do Fisco, que deve levantar um conjunto de elementos de prova que demonstrem que as condutas imputadas aos intervenientes das operações de comércio exterior se enquadram no tipo infracional. Na hipótese de "interposição fraudulenta presumida", exige-se, para aplicação da presunção, que se demonstre, no mínimo, que o contribuinte não logrou êxito em comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados para a realização da importação.

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

No caso da interposição presumida, a análise da fiscalização gira em torno dos recursos financeiros da operação, de forma que estará configurada a fraude ou simulação diante da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

Por sua vez, a interposição fraudulenta real/comprovada, depende de provas concretas que exponham o modus operandi de toda a operação de importação e

***revenda**, sendo metodologia utilizada nos casos em que a origem dos recursos parece ser legítima, mas existem elementos concretos que exponham a fraude ou ocultação do real comprador das mercadorias importadas.*

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

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

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

(...)

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

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

Do caso concreto. Das provas trazidas aos autos.

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

Afirma que a pessoa jurídica adquirente **KONDELS** comprou, por sua conta e ordem, as mercadorias diretamente das exportadoras.

Entretanto, se olharmos para as três Declarações de Importação analisadas pela Fiscalização (e aqui em debate) (a saber, DIs n.º 10/02000787-0, n.º 10/0519516-3 e n.º 11/1813600-6), consta que foi declarado como adquirente das mercadorias a pessoa jurídica **KOLDELS COMERCIO DE MATERIAIS E EQUIPAMENTOS UROLOGICOS** (CNPJ n.º 05.637.593/0001-15):

Importador

CGC: 32.393.589/0001-21

AST COMERCIO INTERNACIONAL LTDA

Adquirente da Mercadoria

CNPJ: 05.637.593/0001-15

KONDELS COMERCIO DE MATERIAIS E EQUIPAMENTOS UROLOGICOS

No meu sentir, a priori, não se pode dizer que a real adquirente tenha permanecido oculta aos olhos da fiscalização aduaneira no momento do desembaraço das mercadorias, ainda que fosse indevida a informação constante no campo “Dados complementares” da “Natureza da Importação – Importação Por Encomenda”, caso fosse comprovado ser “Por Conta e Ordem”, verificação esta que se torna prescindível no presente caso.

** IMPORTACAO POR ENCOMENDA **
ENCOMENDANTE: KONDELS COMERCIO DE MATERIAIS E EQUIPAMENTOS UROLOGICOS
CNPJ 05.637.593/0001-15
IN SRF No 634, DE 24 DE MARO DE 2006.
ART.3o PARAGRAFO UNICO

Neste caso, a **KOLDELS** não se ocultou à sua condição de real adquirente, o que não se adequa ao tipo infracional previsto na legislação transcrita: *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*. Ou seja, não há como se caracterizar que o elemento *ocultação*, de caráter volitivo, ensejador da fraude ou simulação, esteja presente nos procedimentos de importação em questão.

Também acredito não há que se falar em interposição fraudulenta, no presente caso, pois ainda que, de fato, a **AST** tenha necessitado dos recursos advindos da real adquirente e meramente serviu de intermediária na operação de importação, não se pode falar que esta interposição tenha sido fraudulenta, no sentido de ser uma ação dolosa tendente a impedir que certos fatos sejam do conhecimento do fisco, pois não houve alteração nos elementos que compõem o fato gerador, especialmente na identificação dos sujeitos passivos, uma vez que tanto o adquirente por conta e ordem quanto o encomendante respondem solidariamente pelos tributos devidos na operação.

Todavia, a decisão deste julgador não deve ser pautada naquilo que acredita ou “acha”, mas no que determina a legislação aduaneira.

É pertinente, portanto, iniciar o estudo com os conceitos atualizados da Instrução Normativa RFB nº 1861/2018, que estabelece requisitos e condições para a realização de operações de importação por conta e ordem de terceiro e por encomenda.

Uma operação de importação *por conta e ordem de terceiro* seria aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira adquirida no exterior por outra pessoa, física ou jurídica, sendo o adquirente aquele que realiza transação comercial de compra e venda da mercadoria no exterior, em seu nome e com recursos próprios, e contrata o importador por conta e ordem (art. 2º da r. IN).

Enquanto operação de importação *por encomenda*, aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira por ela adquirida

no exterior para revenda a encomendante predeterminado. O real adquirente (ou melhor o encomendante) é que contrata o importador por encomenda para realizar a transação comercial de compra e venda de mercadoria de procedência estrangeira a ser importada, o despacho aduaneiro de importação e a revenda ao próprio encomendante predeterminado.

S.m.j, as operações aqui em debate podem ser caracterizadas em *por conta e ordem de terceiro*, e não *sob encomenda*, ante o vasto conjunto probatório posto nos autos trazido pela Fiscalização:

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 na sistemática de importação para encomendante pré determinado, as notas fiscais de venda registraram como adquirente a empresa KONDELS.

d. 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.

e. Nos registros contábeis da empresa AST, constaram todos os adiantamentos feitos pela empresa KONDELS. Os pagamentos estão relacionados no quadro da folha 9.

f. Destacamos o processo representado pela DI 10/0519516-3, onde, dois pagamentos (05/02/2010 R\$ 46.695,75 e em 09/04/2010 R\$ 43.191,75), na contabilidade da AST, constaram como tendo sido feito pela ÁGUIA (empresa vinculada à AST), ficando evidente que esta recebeu os valores e depois repassou para a AST, assim temos que, em tese, os valores foram pagos em datas anteriores, também adiantados e posteriormente aconteceram os repasses na forma identificada.

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. 9 a 13), optou pelo procedimento irregular para continuar se aproveitando do benefício financeiro do FUNDAP.

Em suma, chego então a conclusão que as importações foram realizadas por conta e ordem da responsável solidária **KONDELS**. E uma vez definida que as respectivas operações foram realizadas por conta e ordem, cabe analisar se as Recorrentes cumpriram os requisitos da modalidade de importação por conta e ordem de terceiros, ou melhor, se houve elementos de fraude ou simulação na configuração dessa modalidade.

Para que seja considerada regular, em consonância com a remissão estabelecida no art. 80 da Medida Provisória 2.158-35/2001, essa modalidade de operação de importação

deverá atender os requisitos e condições estabelecidos nos arts. 2º a 3º da Instrução Normativa SRF 225/2002, vigente à época dos fatos, a seguir transcritos:

Art. 2º A pessoa jurídica que contratar empresa para operar por sua conta e ordem deverá apresentar cópia do contrato firmado entre as partes para a prestação dos serviços, caracterizando a natureza de sua vinculação, à unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF), de fiscalização aduaneira, com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz.

Parágrafo único. O registro da Declaração de Importação (DI) pelo contratado ficará condicionado à sua prévia habilitação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), para atuar como importador por conta e ordem do adquirente, pelo prazo previsto no contrato.

Art. 3º O importador, pessoa jurídica contratada, devidamente identificado na DI, deverá indicar, em campo próprio desse documento, o número de inscrição do adquirente no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ).

§ 1º O conhecimento de carga correspondente deverá estar consignado ou endossado ao importador, configurando o direito à realização do despacho aduaneiro e à retirada das mercadorias do recinto alfandegado.

§ 2º A fatura comercial deverá identificar o adquirente da mercadoria, refletindo a transação efetivamente realizada com o vendedor ou transmitente das mercadorias.

Quanto ao quesito “contrato firmado entre as partes para a prestação dos serviços”, a Fiscalização não solicita no Termo de Intimação SEFIA-2013-00257-001, nem a Recorrente disponibiliza em sua defesa. Portanto, presume-se cumprido, em favor do contribuinte. Nesse particular, não há nos autos elemento de fraude ou simulação.

Quanto ao quesito “registro da Declaração de Importação (DI) pelo contratado ficará condicionado à sua prévia habilitação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), para atuar como importador por conta e ordem do adquirente, pelo prazo previsto no contrato”, presume-se que foi cumprido, em favor do contribuinte, já que a Fiscalização em nenhum momento informa o contrário. Nesse particular, igualmente não há nos autos elemento de fraude ou simulação.

Quanto ao quesito “o importador, pessoa jurídica contratada, devidamente identificado na DI, deverá indicar, em campo próprio desse documento, o número de inscrição do adquirente no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ)”, foi devidamente cumprido:

Importador
CGC: 32.393.589/0001-21

AST COMERCIO INTERNACIONAL LTDA

Adquirente da Mercadoria
CNPJ: 05.637.593/0001-15

KONDELS COMERCIO DE MATERIAIS E EQUIPAMENTOS UROLOGICOS

Quanto ao quesito “o conhecimento de carga correspondente deverá estar consignado ou endossado ao importador, configurando o direito à realização do despacho aduaneiro e à retirada das mercadorias do recinto alfandegado”, constato cumprido conforme folhas 369, 402 e 437.

Quanto ao último quesito “*fatura comercial deverá identificar o adquirente da mercadoria, refletindo a transação efetivamente realizada com o vendedor ou transmitente das mercadorias*”, não foi cumprido. Os *invoices* de folhas 371, 403 e 438 foram consignados para a **AST**. Mas não há nos autos elemento de fraude ou simulação.

Em que pese não haver cumprido com todos os requisitos de uma operação de importação por conta e ordem de terceiro, essas circunstâncias, a meu sentir, somente contribuíram para corroborar a boa-fé das Recorrentes, não houve elementos contundentes (ou efetivamente comprovados e relatados pela Fiscalização) de burla de controle do Siscomex e de registro a operação de importação sob a modalidade de importação por conta própria ou importação por conta e ordem de terceiro simulada, mediante a ocultação do real comprador das mercadorias importadas nas respectivas DI.

O que percebo até aqui foi um erro de procedimento do importador, que ao registrar sua DI, declara o *real adquirente* **KOLDELS**, mas indica no campo “Informações Complementares” importação por encomenda.

Vencido o debate acima, no meu entendimento, se afigura fundamental para o deslinde da questão pelo fato de que, não basta a *ocultação pura e simples* (que não existiu, diga-se de passagem), essa ocultação deve ser qualificada pela **fraude ou pela simulação**, para que se qualifique como dano ao erário para os fins do art. 23, V, do DL nº 1.455/76.

O conceito de fraude, dado pelo artigo 72, da Lei 4.502/644, em cotejo aos fatos dos autos, deixa claro que aqui não se está diante da hipótese de fraude, pois não se impediu ou retardou o fato gerador e nem se excluiu ou modificou suas características essenciais, assim como, não se deixou de recolher os tributos nas operações.

Portanto, como bem sustentei lá no início do meu voto, não se tratou de ocultação de real adquirente, e como bem constatei depois, não se tratou de fraude, pois o único fato talvez dissimulado teria sido a indicação de importação *sob encomenda*, ao invés de importação por conta e ordem de terceiro.

Conclusão

Em sendo assim, voto em dar provimento aos recursos voluntários interpostos pelas pessoas jurídicas **AST COMERCIO INTERNACIONAL LTDA** e **KONDELS COMÉRCIO DE MATERIAIS MÉDICOS E EQUIPAMENTOS UROLOGICOS LTDA – EPP**.

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego

