



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12466.722851/2013-41
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-012.779 – 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

Data do fato gerador: 10/07/2009

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

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

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego - Relator

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

Fl. 2 do Acórdão n.º 3401-012.779 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 12466.722851/2013-41

Relatório

Trata-se de **Recursos Voluntários** interpostos contra o **Acórdão de Manifestação de Inconformidade n.º 08-30.875**, proferido pela 7ª Turma da DRJ/FOR, na sessão de 28 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 mercadoria, simulando serem ser operação por conta e risco próprio, 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 CONSORCIO CAMTER-EGESA, ora **CAMTER-EGESA**, comprou por sua conta e ordem as mercadorias envolvidas, diretamente das exportadoras.

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:

Da autuação

(...)

O procedimento fiscal em questão foi iniciado em 14/08/2012, com diligência no estabelecimento da empresa AST Comércio Internacional Ltda. (CNPJ 32.393.589/0001- 21), doravante identificada apenas por AST, quando foram retidos diversos documentos e a empresa intimada, para apresentar outros elementos e prestar esclarecimentos, o que foi atendido apenas parcialmente (fls. 69-92).

Em decorrência da verificação dos documentos retidos e apresentados, a empresa foi incluída em procedimento especial de fiscalização, nos termos da Instrução Normativa (IN) SRF n.º 228/2002 (fls. 93-95). A intimação constante do Termo de Início de Ação Fiscal passou por diversas prorrogações e não chegou a ser atendida de forma completa.

Da análise dos documentos apresentados restaram indícios de incapacidade financeira da citada empresa e, assim, o exame foi estendido a todas as importações registradas pela AST, no período compreendido entre 01/01/2009 a 30/09/2012.

Segundo a autoridade fiscal, essa mesma empresa registrou e desembarçou uma máquina acabadora de concreto para acabamentos de pontes, ruas ou outro projeto com lajes planas, acobertada pela DI 09/0883071-2 (fl. 348), simulando ser operação por conta e risco próprio. Entretanto restou provado que a importação foi por conta e ordem de terceiros; a adquirente adiantou todos os valores para que a AST fizesse frente aos pagamentos dos impostos, câmbio e demais despesas.

De acordo com a fiscalização, nesse processo, representado pelas DI's relacionadas, a empresa adquirente, CONSÓRCIO CAMTER-EGESA (nova denominação social da CONSORCIO TRANSPOSIÇÃO) - CNPJ 10.465.273/0001-65, com sede na cidade de Belo Horizonte/MG, também identificada como CAMTER-EGESA, comprou por sua conta e ordem, as mercadorias envolvidas, diretamente das exportadoras relacionadas.

A CAMTER-EGESA (REAL IMPORTADORA), conforme os autuantes, foi a que acertou as condições do contrato de compra e venda, preços efetivos, formas de pagamento etc., que representa a operação real, aquela que os intervenientes intentam ocultar. Acertadas as condições, as mercadorias foram embarcadas consignadas à AST (revestida da qualidade de IMPORTADORA), que registrou as DI's obedecendo aos valores constantes nas faturas internacionais apresentadas.

A fiscalização afirma, ainda, que, em diversos processos trabalhados anteriormente, foi constatada a existência de algumas inscrições nas faturas internacionais apresentadas à SRF, que demonstraram de forma muito clara que as compras foram feitas pelas ADQUIRENTES.

(...)

À fl. 07 está relacionada a Declaração de Importação. A fiscalização chama a atenção para a data de desembaraço, das notas fiscais de entrada e de saída, 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. 08, a fiscalização ressalta a data de registro, da nota fiscal de saída, e dos contratos de câmbio, que quando comparadas com as datas dos pagamentos, deixa evidente que depósitos sempre acontecem em datas próximas à do registro da DI e ao pagamento ao exterior. Na sequência, os autuantes apresentam comprovações de adiantamentos, feitos pela CAMTER-EGESA para a AST, juntando folhas do extrato do Razão Contábil da AST com Contrapartida, obtidos através do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED.

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.

(...)

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. 10-12).

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.

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.

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.

Os autuantes asseveram que, em todas as importações a AST necessitou do adiantamento da CAMTER-EGESA para dar continuidade aos procedimentos de nacionalização e pagamento aos fornecedores no exterior, e mesmo nos casos em que registrou importação por encomenda, conforme constatado neste em outros procedimentos, a AST precisou de adiantamentos da encomendante para poder fazer frente aos seus compromissos com o desembaraço aduaneiro.

(...)

A empresa CAMTER-EGESA foi intimada em 19/02/2013 a esclarecer e apresentar documentos (fls. 342-345), mas o AR foi devolvido após três tentativas de entrega (fls. 346-347).

(...)

Das impugnações

*Cientificada do lançamento em 04/10/2013 (fl. 402), a **AST** insurgiu-se contra a exigência, tendo apresentado, em 25/10/2013, a impugnação de fls. 448-455, 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 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.

-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;

(...)

*O **CONSÓRCIO CAMTER-EGESA** (nova denominação social da **CONSORCIO TRANSPOSIÇÃO**), cientificado do lançamento em 25/09/2013 (fl. 401), insurgiu-se contra a exigência, tendo apresentado, em 25/10/2013, a impugnação de fls. 422- 446, na qual, após discorrer sobre a tempestividade e a autuação, alega:*

DO DIREITO

Não configuração da interposição fraudulenta

-na prestação de serviços em consórcio, foi necessária a aquisição de uma máquina pavimentadora acabadora para canais, da marca Gomaco, Modelo SL – 450 e, em face disso, o Consórcio procurou a empresa AST, mas não na qualidade de importadora, conforme entendido pelo Fisco e sim na qualidade de única representante (dealer) da Gomaco no Brasil;

-desta feita, realizou-se entre as partes operação de compra e venda simples, com prazo para entrega do produto, sendo que o pagamento antecipado realizado a favor da empresa vendedora se deu em virtude de a transação ter sido realizada com previsão de cumprimento da obrigação contraída a prazo;

(...)

-não há de se falar em interposição fraudulenta de terceiros, pois, durante todo o período de negociação e contratação, o Consórcio agiu com boa-fé, sendo certo que em momento algum foi movido pelo dolo, seja com o intuito de lesar o erário ou, ainda, furtar-se à fiscalização aduaneira;

-destaque-se que o Consórcio desconhece a saúde financeira da AST e não possui informações, ou meios, de determinar se aquela tem ou não condições para atuar no comércio internacional, bem como se recebe ou não benefícios oriundos do FUNDAP;

-repita-se que o Consórcio somente procurou a AST em virtude de ela ser a única representante da Gomaco no Brasil. Assim sendo, o Consórcio adquiriu a máquina da AST, observados os requisitos usuais de uma operação de compra e venda interna;

(...)

Inconstitucionalidade da transferência da multa para o consórcio comprador

(...)

-se os preceitos legais/constitucionais não autorizam a extensão das penalidades, jungidas ao princípio da personificação das penas (CF, art. 5º, XLV, Iª parte), prestigiando ainda a personificação da culpa mesmo em sede de obrigação solidária, mantendo apenas sobre o culpado a respectiva responsabilidade adicional (exegese do art. 279 do CC/02 e do CTN, art. 131 e 133), com maior razão não cabe a responsabilização do comprador de boa-fé, quanto às penalidades em que tenha incorrido o vendedor;

(...)

Redução da multa – princípio da proporcionalidade e não confisco

-o Consórcio ora requerente entende que a situação narrada no auto de infração em tela não justifica a imputação de qualquer penalidade. Todavia, em observância ao Princípio da Eventualidade, acaso confirmada qualquer irregularidade na operação realizada pelas partes, cumpre combater a excessiva severidade da multa aplicada;

-como exhaustivamente demonstrado, a conduta do Consórcio foi pautada pela boa-fé; ausente, portanto, a intenção fraudulenta. Neste esteio, a suposta conduta praticada pelo Consórcio se assemelha à prevista no art. 33 da Lei n.º 11.488/2007 e se distancia da figura da interposição fraudulenta; nesse sentido decidiu o STJ;

-repita-se, à exaustão, que a conduta atribuída ao Consórcio não preenche os requisitos caracterizadores da infração de interposição fraudulenta de terceiros, que apenas se concretiza em face de intermediação comercial que tenha por finalidade ocultar, dolosamente, o real adquirente, quando os recursos empregados são originariamente ilícitos;

-ademais, além de inapropriada, a penalidade imposta pelo Fisco aduaneiro revela-se excessivamente onerosa e desproporcional, não podendo prevalecer face ao Princípio da Razoabilidade;

(...)

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

A **AST** apresentou seu recurso voluntário de fls. 552/532. Já a **CAMTER-EGESA**, seu recurso voluntário está acostado às folhas 556 a 574.

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

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

A **CAMTER-EGESA** alega praticamente as razões contidas na manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Renan Gomes Rego, Relator.

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

Do mérito

Da interposição fraudulenta comprovada

A ocultação/interposição fraudulenta pode ser conceituada, na esfera aduaneira, como toda situação em que uma pessoa, física ou jurídica, aparenta ser o responsável por

determinada transação que na verdade não realizou, interpondo-se entre uma parte (o Fisco) e a outra (o real beneficiário/responsável pela operação de comércio exterior).

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

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

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

(...)

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

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

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

(...)

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

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

INTERPOSIÇÃO 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 n.º **3401-009.052**, desta Turma, a I. Conselheira Fernanda Vieira Kotzias acrescenta:

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

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

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

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

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

(...)

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

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

Do caso concreto. Das provas trazidas aos autos.

De início, a Fiscalização explica que, nos procedimentos realizados, a **AST** desembarçou *máquina acabadora de concreto para acabamentos de pontes, ruas ou qualquer projeto com lajes planas, completa para o seu perfeito funcionamento da marca Gomaco*, registrada na DI n.º 09/0883071-2, simulando ser operação por conta e risco próprio, haja vista que restou provado que a importação foi por conta e ordem de terceiro, 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 **CAMTER-EGESA** comprou por sua conta e ordem diretamente da exportadora.

Seguindo para o plano fático, é de se reconhecer que, no caso em análise, são fartas as demonstrações de que a pessoa jurídica **CAMTER-EGESA**, na qualidade de real adquirente, transferiu recursos para a importação realizada pela **AST**, falsamente declarada como sendo *por conta própria*. Uma série de provas foi levantada e apresentada pela Fiscalização para afastar a importação declarada como por conta própria da **AST** e caracterizar a interposição fraudulenta, conforme a seguir:

Fato 01 – A nota fiscal de entrada (de importação) foi emitida, praticamente, no mesmo dia da emissão das nota fiscal de venda (prova às folhas 07 e 08 – quadro comparativo das datas de registro da DI, de desembarque, da emissão da nota fiscal de entrada e da nota fiscal de saída):

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

NUM DI	DATA DE REGISTRO	DATA DE DESEMB	NOME DO EXPORTADOR	VALOR ADUANEIRO	PROCESSO AST	NOTAS FISCAIS DE ENTRADA			NOTAS FISCAIS DE SAÍDA			FOLHAS DE ATÉ
						NÚMERO	DATA	VALOR	NÚMERO	DATA	VALOR	
09/0883071-2	10/07/09	13/07/09	DOMACO CORPORATION	226.194,94	3896	23883	14/07/09	258.179,16	23896	20/07/09	407.291,88	351 a 393

Fato 02 – Antecipações de pagamento feitas pela **CAMTER-EGESA** (prova às folhas 09 e 10 – quadro comparativo das datas de registro da DI, da emissão da nota fiscal de saída e da pagamento, com respectivos valores da DI, da nota fiscal e do pagamento):

No próximo quadro chamamos a atenção para a data de registro, da nota fiscal de saída e dos contratos de câmbio, que quando comparadas com as datas dos pagamentos, fica evidente que depósitos sempre acontecem em datas próximas ao registro da DI e ao pagamento ao exterior, esses adiantamentos foram feitos para cobrir as despesas com os impostos, aquelas pagas nas manipulações iniciais das mercadorias e do câmbio ao exterior.

As antecipações de empresa CAMTER-EGESA foram feitas em parcelas depositadas diretamente em conta corrente da AST e alguns pagamentos através da quitação de duplicata. A empresa CAMTER-EGESA não comprovou os pagamentos feitos, assim comprovamos os valores adiantados através dos registros contábeis da AST, obtidos através do SPED (SERVIÇO PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL).

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.

Assim para demonstrar os adiantamentos, feitos pela CAMTER-EGESA, relacionados à DI em questão, apresentamos cópias de folhas de extrato do Razão Contábil com Contrapartida da conta sintética – BANCOS CONTA MOVIMENTO - (obtidos através

do SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL – SPED), onde constaram todos os adiantamentos e demais pagamentos feitos.

NUM DI	DATA DE REGISTRO	VALOR ADIANTADO	PROCESO AST	NOTAS FISCAIS DE SAÍDA			PAGAMENTOS					SOMA - VLR NF SAÍDA	FOLHAS DE ATÉ				
				NÚMERO	DATA	VALOR	DATA	VALOR EM REAIS	DATA	VALOR	DATA			VALOR	SOMA		
09/0883071-2	10/07/09	226.194,94	3896	23896	20/07/09	407.291,88	25/03/09	48.836,21	24/03/09	65.151,42	06/05/09	207.133,32	14/07/09	135.007,24	407.291,98	0,10	394 e 396

Fato 03 – Falta de condição financeira da AST (prova às folhas 10 e 11: análise das demonstrações contábeis - evolução patrimonial anotada com base nas principais rubricas contábeis, os valores apresentados foram aqueles que constaram nas DIPJ's apresentadas e balancete):

A falta de condição financeira da AST para atuar no comércio internacional, fica evidente, no momento em que necessita de adiantamentos dos adquirentes para cumprir com os compromissos de nacionalização de importações que registra como sendo por conta e risco próprio e por encomenda, fica asseverado pelo procedimento adotado no aumento do Capital Social feito em 2006, quando passou de R\$ 100.000,00 para R\$ 755.000,00, esse aumento que justificou como sendo com aquisição de imóvel rural, foi feito para demonstrar capacidade de pagamento (fl. 115).

O aumento de Capital mencionado não altera a condição financeira da empresa, o imóvel foi comprado pela própria AST, em 24/05/2006, por R\$ 87.360,00 (fls. 105 a 108), esse valor naturalmente foi pago e diminuiu o saldo das disponibilidades, em seguida o mesmo Imóvel foi reavaliado em R\$ 655.000,00, com base em Laudo (fls. 109 a 111), emitido em 17/04/2006, que sequer foi registrado em cartório, e utilizado para aumentar o Capital da empresa.

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

Seguindo com a verificação da situação financeira da AST, apresentamos a evolução patrimonial anotada com base nas principais rubricas contábeis, os valores apresentados foram aqueles que constaram nas DIPJ's apresentadas e balancete de 01 a 07/2012. Já quando comparamos o saldo final de 2009 e inicial de 2010, surgiram as primeiras incongruências, em diversas linhas os valores estão divergentes. Esse quadro fica agravado quando verificamos que alguns saldos dos valores registrados em realizável em curto prazo (conta de clientes), que deveriam dar sustentabilidade às obrigações mais imediatas, registram valores expressivos a receber de empresas ligadas, demonstrando que efetivamente não estão servindo de lastro de direitos capazes de sustentar o passivo circulante, é o caso das empresas AGUIA IMP E EXP e ARCA ENGANHARIA, a primeira com saldo de R\$ 1.911.567,99 e a segunda com saldo de R\$ 3.519.497,51.

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

(...)

Outro ponto importante é o valor registrado em "IMPOSTOS A RECUPERAR", com grande crescimento em 2012, que conforme foi constatado trata de valores referentes

ao IPI na Importação, cujo valor não vai poder ser recuperado (pode ser utilizado unicamente como redutor na apuração do IPI a ser recolhido mensalmente), isso vai influenciar de forma significativa os resultados de 2012.

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

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

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

A natureza e especificidade da mercadoria importada demonstra que havia necessidade de conhecimento especializado desse mercado, requerendo uma estrutura comercial e de distribuição adequada a esse ramo negocial, nem conhecimento técnico, o que discrepa completamente da realidade empresarial da AST, que não tem sequer departamento de compra e/ou venda, segundo constatou a fiscalização, sem que houvesse contestação específica da defendente.

Tal característica enseja a afirmação de que a escolha do produto e mesmo a contratação no exterior não foram feitas pela AST, a qual não demonstra possuir estrutura técnico-operacional suficiente para administrar esse tipo de transação e promover importações por encomenda ou por conta e risco próprios para revender a comprador indeterminado, especialmente no montante transacionado, devendo ser atribuída à participação de terceiros ocultos no negócio. Sua atuação, nos moldes verificados, é compatível com empresas prestadoras de serviços de importação para terceiros, por não disporem de estabelecimentos comerciais, locais para armazenamento das mercadorias, setor de venda etc.

Os elementos até aqui examinados convergem para a conclusão de que atuação da AST é de típica prestação de serviços de nacionalização de mercadorias, realizando importações por conta e ordem de terceiros, o que foi comprovado com a identificação do reais adquirentes da mercadoria, os quais arcaram com os custos da importação, conforme a seguir exposto.

(...)

Acrescente-se a essa constatação o fato de a AST não ter provado que participou de alguma negociação com os exportadores, ou seja, que foi responsável pela formulação de pedidos de compra ao exterior e, em decorrência, pela aquisição da mercadoria, assim como também sequer foi responsável pelo pagamento ao fornecedor, cuidando apenas de repassar os valores depositados pela adquirente. Além de não comprovar que possuía capacidade financeira, a AST não apresentou nenhum dado ou documento

relativo às supostas negociações comerciais que teriam dado ensejo à importação e que demonstrassem a sua efetiva negociação com o fornecedor.

Não foram exibidos contratos formais com o exportador ou sequer mensagem eletrônica, fax ou correspondência que informassem os dados mínimos relativos à compra e venda, cotação de preços, formas de pagamento, fretes, custos de embarque. Isso se explica porque, como assevera a fiscalização, somente a partir do embarque e emissão da fatura internacional eram iniciados os procedimentos a cargo da AST, que se limitava a ceder seu nome, declarando a importação como sendo por conta própria ou por encomenda, com vista a acobertar o real responsável pela operação, encarregando-se tão somente de atuar no despacho aduaneiro de importação.

(...)

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

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

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

No que tange a irresignação da **AST** quanto ao imóvel adquirido e utilizado para o aumento de capital social, tenho que esse aumento do patrimônio líquido, neste caso, não configura ingresso de numerário, mas sim ingresso no ativo permanente, incapaz de afastar mácula imputada de insuficiência financeira para operar no comércio exterior exigido pela Fazenda. Nesse espeque, a Recorrente entende que tal aumento do Capital (alterado de R\$ 100.000,00 para R\$ 755.000,00), se deu por esclarecido através de uma Nota Explicativa, firmada pela AST, com os lançamentos na escrituração contábil:

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

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

Em sede de recurso voluntário, a **CAMTER-EGESA** apresenta uma série de documentos que reforçam sua posição como *real adquirente predeterminado* da máquina importada, sendo a importadora ostensiva (**AST**) apenas mera prestadora de serviço de importação. A saber, instrumento particular de compra e venda de máquina firmado entre **AST** e **CAMTER-EGESA** às folhas 600 a 605 e declaração da GOMACO Corporation às folhas 610 e 611:

INSTRUMENTO PARTICULAR DE COMPRA E VENDA DE MÁQUINA
Nº 008-09.03-VE

Instrumento Particular de Compra e Venda que entre si celebram, de um lado, como VENDEDOR, **AST COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA**, com sede na Rua Dr. Ciro Lopes Pereira, nº 705 – Jardim da Penha, Vitória/ES – CEP: 29060-020, CNPJ nº 32.393.589/0001-21, inscrição estadual nº 081432518 neste ato representada pela Sra. Ângela Baltar da Silva Vieira, brasileira, casada, residente e domiciliada na à Av. Carlos Orlando Carvalho de Carvalho, nº 320 – apto. 101, Bairro Jardim da Penha – Vitória/ES, inscrita no CPF sob o nº 031.523.437-79;

e, como COMPRADOR, o **CONSÓRCIO TRANSPOSIÇÃO**, com escritório operacional na Rua da Matriz, nº. 311A, Bairro Centro, em Petrolândia – PE, inscrito no CNPJ sob o nº. 10.465.273/0002-46 neste ato representada por Wagner Torres, divorciado, brasileiro, com endereço na Rua São Pedro da Aldeia, nº. 780 – Bairro Olhos D'Água – Belo Horizonte/MG, inscrito no CPF sob o nº 101.493.348-00;

CLÁUSULA PRIMEIRA – Do objeto

- O VENDEDOR se compromete a entregar ao COMPRADOR UMA MÁQUINA NOVA IMPORTADA SL – 450 FINISHER, Pavimentadora Acabadora para Canais Gomaco Modelo SL-450, objeto do presente contrato, segundo especificações descritas no ANEXO I – QUOTATION SA 51209 e nos manuais da máquina – GOMACO MANUAL e OPERATION MAINTENANCE AND PARTS MANUAL, a serem entregues junto com o equipamento.

2.2. O preço total ajustado no item 2 da cláusula segunda, deste contrato, contempla todos o custos, encargos e taxas necessários ao desembaraço aduaneiro da máquina no porto de Vitória-ES, incluindo também taxa de despachante, seguros, imposto de importação, ICMS, IPI e contribuições sociais para o PIS e a COFINS, nada mais podendo ser exigido do COMPRADOR, a que título for, para a liberação da máquina no referido porto brasileiro.

2.3. As partes acordam que em havendo diferença de variação cambial das parcelas já pagas antes da finalização da entrega do equipamento, tal variação cambial será suportada integralmente pelo VENDEDOR.

CLÁUSULA TERCEIRA – DA ENTREGA DA MERCADORIA

3. A máquina objeto deste contrato será entregue ao COMPRADOR no porto de VITÓRIA-ES, responsabilizando-se o VENDEDOR por todas as diligências necessárias à liberação da máquina, notadamente a expedição dos documentos imprescindíveis à importação e ao desembaraço do bem.

3.1- O VENDEDOR se obriga a entregar a máquina objeto do presente contrato com Kit de sobressalentes segundo especificações descritas no ANEXO II, o qual estão inclusos no preço.

Tradução da declaração emitida pela GOMACO

14 de outubro de 2013

A quem possa interessar:

Em 24 de março de 2009, GOMACO enviou para a AST Comércio Internacional Ltda. a fatura Proforma referente à máquina SL-450 **vendida para a CAMTER**. O total da fatura Proforma correspondia a \$ 111.068,00, no entanto, AST adicionou alguns itens (sq. rail, cradle head, jack mt, nuts), que levaram o preço total de saída da fábrica de Ida Grove, Iowa, ao montante de \$ 111.174,00. Em 14 de maio enviei uma fatura por e-mail para Paola da Rodrimar Internacional Freight (despachante da AST), fatura equivalente a \$ 111.174,00 destinada à agência alfandegária do Brasil. Anexei a fatura proforma e a fatura para você.

AST era um representante GOMACO no Brasil desde 1º de janeiro de 2008 até 20 de dezembro de 2011.

Saudações,

GOMACO Corporation

Ora, é justamente essa prática que a legislação busca coibir. Na realização de operações de importação, o importador por conta própria deve deter capacidade econômica para honrar os compromissos decorrentes da operação e, não sendo este o caso, deve ser formalmente declarado que a importação é por conta e ordem de terceiros, em observância a todos os ditames legais e normativos. Cabe lembrar que, a teor do art. 27 da Lei n.º 10.637/20023, a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste.

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

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

Da responsabilidade solidária

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

A lei dispõe que os responsáveis solidários pela infração aduaneira podem responder em conjunto ou isoladamente. Veja-se a reprodução do art. 95, do Decreto-lei 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;

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

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

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

Conclusão

Em sendo assim, voto em negar provimento aos recursos voluntários interpostos pelas pessoas jurídicas **AST COMERCIO INTERNACIONAL LTDA** e **CONSORCIO CAMTER-EGESA**.

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego