



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



<b>Processo nº</b>	13971.720969/2015-50
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3201-005.520 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	24 de julho de 2019
<b>Recorrente</b>	ECOFIBRAS INDUSTRIA TEXTIL EIRELI
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Data do fato gerador: 13/02/2012, 14/06/2012

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA CONSUMIDA, NÃO LOCALIZADA OU REVENDIDA. MULTA IGUAL AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.

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

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. INFRAÇÃO. PRÁTICA OU BENEFÍCIO PRÓPRIO. REAL ADQUIRENTE NA IMPORTAÇÃO.

São solidariamente obrigadas as pessoas jurídicas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Cabível a atribuição de responsabilidade àqueles que concorrem à prática da infração ou dela se beneficie. Aplicação do art. 124, I do CTN e art. 95, I do Decreto-Lei nº 37/66.

ILÍCITO. OCULTAÇÃO. CONFIGURAÇÃO. IMPRESCINDÍVEL CONFIGURAÇÃO DE FRAUDE OU SIMULAÇÃO NOS ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS CONSTITUTIVOS DA SUJEIÇÃO PASSIVA.

Para que se configure o ilícito de ocultação previsto no art. 23, V, do DL nº 1.455, de 1976, há que se caracterizar, de forma inequívoca e por farta instrução probatória, a fraude ou simulação com vistas a dissimular, alterar ou excluir os atos ou negócios jurídicos constitutivos da sujeição passiva ou da posição de responsável pela importação.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 13/02/2012, 14/06/2012

MPF. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Eventuais omissões ou incorreções do MPF não são causa de nulidade do auto de infração

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. Súmula CARF nº 46.

**IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. QUALIFICAÇÃO DOS SUJEITOS PASSIVOS. SÓCIO ADMINISTRADOR. EXCLUSÃO DE RESPONSABILIDADE.**

Não configurado o ilícito de ocultação previsto no art. 23, V, do DL nº 1.455, de 1976, com o afastamento da responsabilidade da pessoa jurídica, por decorrência, há que se excluir a responsabilização do sócio administrador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: I - Por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário interposto por Torent do Brasil Importação e Exportação Ltda. e pelo responsável solidário Dario Tomaselli Neto. Vencidos os conselheiros Paulo Roberto Duarte Moreira, relator, Charles Mayer de Castro Souza e Hélcio Lafetá Reis, que lhe davam parcial provimento, para excluir a aplicação da multa substitutiva do perdimento em relação à DI nº 12/1091040-5. Designado para redigir o voto vencedor conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade. Os conselheiros Leonardo Correia Lima Macedo e Laercio Cruz Uliana Junior acompanharam o redator designado pelas conclusões; II - Por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário interposto por Ecofibras Indústria Têxtil EIRELI, apenas para excluir a aplicação da multa substitutiva do perdimento em relação à DI nº 12/1091040-5. Vencidos os conselheiros Tatiana Josefovicz Belisario, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, que lhe davam provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Tatiana Josefovicz Belisário e Laercio Cruz Uliana Junior.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Relator

(assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza, Paulo Roberto Duarte Moreira Tatiana Josefovicz Belisario, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hélcio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior.

## **Relatório**

Para bem relatar os fatos, transcreve-se o relatório da decisão proferida pela autoridade *a quo* no Acórdão nº 07-38.935:

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 24/02/2016, para constituir o crédito tributário relativo à multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas prevista no atual § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, lançado no valor total de R\$ 346.353,13 (trezentos e quarenta e seis mil, trezentos e cinquenta e três reais e treze centavos).

Primeiramente, é mister consignar que o processo de controle desta autuação foi formalizado em nome de Ecofibras Indústria Têxtil Ltda. (doravante ECOFIBRAS), CNPJ nº 07.182.774/0001-20, empresa arrolada nos autos como responsável solidária (real adquirente das mercadorias), enquanto a empresa Torent do Brasil Importação e Exportação Ltda. (doravante TORENT), CNPJ nº 06.211.677/0001-55, foi autuada como contribuinte (importador), sendo também arrolado como responsável solidário Dario Tomaselli Neto (sócio-administrador da empresa importadora), CPF nº 005.034.749-75 (fl. 119).

Em síntese, segundo o relatório fiscal, a empresa TORENT registrou, entre outras, as Declarações de Importação (DI) nº 12/0273607-8 e nº 12/1091040-5, declarando ao Fisco tratar-se de importações realizadas por sua própria conta (recursos próprios) e ordem (pedido/demandada própria), ou seja, importações “diretas”. Entretanto, concluído o procedimento de fiscalização, constatou-se que houve a ocultação da empresa ECOFIBRAS, que foi a real adquirente e destinatária das mercadorias importadas. Destaca-se que, para o caso da DI nº 12/1091040-5, somente parte da mercadoria foi destinada à adquirente e supridora de recursos ECOFIBRAS.

Segundo a fiscalização, o primeiro indício da ocultação da real adquirente das mercadorias foi verificado pela proximidade entre as datas de desembarque, de entrada e de saída das mercadorias importadas, amoldando-se à figura de importação por conta e ordem de terceiros ou por encomenda, apesar de a fiscalizada TORENT ter declarado realizar as importações na modalidade “por conta própria” ou importação direta.

Da observação das informações das notas fiscais emitidas pela TORENT, em especial das notas fiscais de saída, constatou-se que as mercadorias importadas foram destinadas à ECOFIBRAS na sua totalidade no caso da DI nº 12/0273607-8, e parcialmente no caso da DI nº 12/1091040-5, em uma simulação de venda.

Também demonstra a condição de real adquirente das mercadorias importadas o fato de a ECOFIBRAS ter adiantado recursos financeiros à TORENT para a liquidação dos contratos de câmbio vinculados às importações, antes ou logo depois do embarque das mercadorias no exterior, sendo a TORENT mera prestadora dos serviços necessários ao ingresso dessas mercadorias no território aduaneiro.

As operações foram comprovadas por meio dos registros contábeis das empresas, assim como pelos extratos bancários das movimentações financeiras e as notas fiscais “casadas”, com a participação consciente do sócio-administrador da fiscalizada TORENT, o sr. Dario Tomaselli Neto, com poderes de gestão à época do fato gerador.

Assim, nas referidas operações de importação restou caracterizada a ocultação do sujeito passivo mediante interposição fraudulenta, infração punível com a pena de perdimento das mercadorias, de acordo com o art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

No entanto, como a fiscalizada ECOFIBRAS informou que as mercadorias constantes das respectivas notas fiscais haviam sido consumidas, não se encontrando mais nos seus estoques, a pena de perdimento que seria aplicada foi substituída pela multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, conforme o disposto no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Regularmente cientificados da autuação por intimação postal, o importador TORENT e seu sócio-administrador, Dário Tomasselli Neto, apresentaram conjuntamente impugnação alegando, de forma consolidada, o disposto a seguir:

A inexistência de responsabilização solidária e de subsunção dos fatos à norma. Para tanto, os impugnantes afirmam a regularidade dos procedimentos de importação e o devido recolhimento dos tributos incidentes, inclusive nas posteriores operações de revenda, e a necessidade da inequívoca ocorrência do fato, não podendo este ser pautado em mera presunção. Apontam, também, o equívoco da fiscalização ao aplicar os incisos do art. 95 do Decreto-Lei nº 37/66, pois não se utilizou de qualquer outra pessoa jurídica importadora, assim como os recursos empregados nas importações são oriundos da importadora TORENT, o que é claro e evidente nas documentações apresentadas e perfeitamente aferível em sua contabilidade.

Apresentam quadros demonstrativos, acompanhados de notas explicativas e acervo documental, de modo a comprovar: a inequívoca existência de recursos à disposição da autuada; que o pedido de compra ao exportador antecede qualquer pagamento (sinal) efetuado; a existência de pagamentos de custos da importação posteriores à entrega das mercadorias comercializadas; operações de importação realizadas com recursos próprios; a existência de riscos operacionais atrelados à flutuação do dólar; a regular escrituração contábil/fiscal e a rastreabilidade dos recursos financeiros de origem lícita; e inexistência de vantagens ilícitas, supressões e elisões fiscais, subfaturamento ou superfaturamento, fraudes, simulações, muito menos ocultação com finalidade de favorecer terceiros.

A nulidade do auto de infração por ilegitimidade passiva, pois a TORENT possui capacidade econômica, operacional e financeira, não havendo prova de que apenas teria cedido o seu nome – o que levaria, por coerência, à aplicação da multa de 10% prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/07 ou, no máximo, à responsabilidade solidária. Contudo, a empresa foi autuada na condição de contribuinte, restando configurada a nulidade por erro – ilegitimidade – na definição do infrator e destinatário da multa substitutiva da pena de perdimento.

Outrossim, a nulidade do auto por indefinição da conduta punida e ofensa ao contraditório, pois não restou definido se a acusação seria de ocultação do sujeito passivo mediante a interposição fraudulenta, simulação entre os intervenientes ou uso inadequado do regime de importação, que são figuras legalmente distintas, violando-se o princípio da tipicidade, com manifesto prejuízo à defesa.

A inexistência de efetivo dano ao Erário e ausência de justa causa para a penalidade aplicada, que possui natureza compensatória.

A regularidade das suas operações negociais, que proporcionam a seus clientes a customização e otimização de estoques na forma *just in time*; a inexistência de vedação legal a clientes pré-definidos, cujos pedidos de compra não se confundem com solicitações de importação; e o total domínio da cadeia de importação, pois a TORENT foi a responsável por todas as fases da operação: comercial, financeira, logística e transporte, desembarque aduaneiro e pagamento de tributos, garantia, reposição de peças, troca e qualidade do produto, contabilização e revenda das mercadorias nacionalizadas. Destacam-se, inclusive, particularidades especiais e exigências técnicas inerentes à mercadoria importada (fibras sintéticas e fios de algodão), cuja “pulverização de lotes” demandaria falhas nas linhas de produção da adquirente.

A motivação equivocada da fiscalização pelo fato de a TORENT ter recebido antecipação financeira (sinal) da ECOFIBRAS, o que não é prova absoluta de que o procedimento se realizou por conta e ordem de terceiro.

A ECOFIBRAS, devidamente habilitada para realizar importações na modalidade ordinária, não burlou o sistema se utilizando da TORENT para se ocultar, pois poderia

ter diretamente realizado a aquisição da mercadoria nas quantidades adquiridas junto aos fornecedores estrangeiros.

Não há qualquer impedimento legal para que as tratativas negociais possam ser iniciadas ou consumadas no curso de uma importação ou quanto à forma de pagamento (com sinal, à vista ou parcelado), nem que os procedimentos logísticos sejam dinâmicos ou que possibilitem menores custos operacionais, ou ainda, que haja entre fornecedor e consumidor informações quanto à intenção de consumo de determinado produto, de forma que se programe suas entregas ou a manutenção de seus estoques, e ainda a estabilização de preços. Portanto, a interpretação da fiscalização restringe os fundamentos da livre iniciativa e da ordem econômica, estampados na Constituição Federal.

As antecipações de recursos tão somente decorrem da forma negocial adotada entre as empresas TORENT e ECOFIBRAS, “sinal ou arras”, possibilitadora de tratativas negociais dinâmicas. O fato de haver pagamentos que antecedem a entrega dos produtos não desconstitui a operação de importação direta, nem poderia ser ventilado que estes fossem os únicos recursos dispostos pela importadora, como quer fazer parecer a fiscalização.

A margem de resultado nas importações por conta e ordem de terceiros realizadas pela TORENT são da ordem de 0,5% sobre o total da nota fiscal de venda, sendo que os valores das mercadorias nas notas fiscais de entrada e de venda são exatamente os mesmos, adicionados somente dos impostos de nacionalização. Porém, as operações em comento geraram margem de remuneração de mais de 12% e 15%, demonstrando que não houve interposição fraudulenta, pois não haveria motivo para a ECOFIBRAS aumentar seu custo de matéria-prima, perdendo competitividade no mercado.

Em suma, alegam que a autuação foi efetuada apenas com base em presunção da fraude ou simulação, sem qualquer comprovação objetiva ou apresentação de prova inequívoca. Trazem doutrina, jurisprudência e documentação anexa para embasar os seus argumentos.

Ao final, requerem seja declarada a nulidade ou a insubsistência e improcedência total do lançamento, ou ainda, se assim não entendido, a compensação dos tributos incidentes nas operações de importação por ausência de fato gerador e dupla penalização ao contribuinte.

Também regularmente científicada por intimação postal, a empresa ECOFIBRAS apresentou impugnação alegando o que segue:

Em síntese, jamais ocorreu o afirmado no Auto de Infração, sendo que não há qualquer prova de que as importações teriam sido efetuadas por encomenda, assim como jamais houve conluio entre as empresas, pois não se configurou qualquer infração, fraude ou sonegação nas operações. As alegações contidas no relatório do auto de infração são meras falácia, ilações e suposições, eis que desprovidas de qualquer fundamentação ou mesmo de provas convincentes.

Preliminarmente, pugna pela nulidade do procedimento e do auto de infração, sustentando os seguintes argumentos:

A ausência de mandado de procedimento fiscal referente à ECOFIBRAS e a falta de competência dos Auditores-Fiscais para efetuar o lançamento e lavrar o auto de infração, pois estes deveriam efetuar tão somente os procedimentos referentes à fiscalização de tais tributos, ou seja, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo.

A extrapolação do prazo de 120 dias para fiscalizar, sem ocorrência de prorrogação, logo a ação fiscal já havia sido extinta quando da aplicação da penalidade.

A ausência de individualização do lançamento, com distintos sujeitos passivos no mesmo auto de infração, contrariando o art. 142 do CTN, o art. 9º, § 1º, do Decreto nº 70.235/72 e o art. 5º, XLV, da Constituição.

A ilegitimidade passiva da ECOFIBRAS como responsável solidária, de acordo com o disposto no art. 100 do Decreto-Lei nº 37/66.

A ausência de comprovação do consumo das mercadorias, o que impossibilita a aplicação da pena de perdimento convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro.

No mérito, o impugnante sustenta:

A inexistência de sonegação, fraude e conluio, bem como de ação ou omissão dolosa por parte das empresas envolvidas que pudesse ensejar a aplicação de pena de perdimento (substituída por multa) por suposta interposição fraudulenta.

A regularidade da operação como importação direta para revenda regularmente caracterizada, sem simulação do negócio praticado ou burla aos controles aduaneiros, nem ocorrência de dano ao Erário, pressuposto básico da pena de perdimento por interposição fraudulenta.

Por fim, requer seja afastada a pena de perdimento e a multa substituta por ausência de dolo, ou relevada tal penalidade (art. 737 do R.A.), ou ainda, reconhecendo a boa-fé, seja aplicada apenas a multa de 1% do valor aduaneiro por erro, visto lhe ser mais favorável.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC por intermédio da 7<sup>a</sup> Turma, no Acórdão nº 07-38.935, sessão de 28/09/2016, julgou improcedente a impugnação, mantendo o lançamento fiscal constituído em auto de infração. A decisão foi assim ementada:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Data do fato gerador: 13/02/2012, 14/06/2012

**IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. DANO AO ERÁRIO. PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA.**

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

**INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.**

As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal são solidariamente obrigadas em relação ao crédito tributário.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A empresa Torrent do Brasil Importação e Exportação Ltda e Dario Tomaseli Neto, administrador, apresentaram seus recursos, individualizados mas com o mesmo conteúdo, dos quais se extraem seus argumentos:

1. Suscitam nulidade do auto de infração em razão da ilegitimidade passiva em razão de lhe atribuir a condição de interposta pessoa e a ofensa ao contraditório, por indefinição da conduta punida;
2. A empresa Torrent possuía recursos financeiros à data dos fatos para arcar com o contrato de câmbio e com as despesas de importação e tributos;
3. O importador detém total domínio da cadeia de importação;
4. Inexistência de comprovação objetiva ou prova inequívoca;
5. Não houve a consumação do ilícito da prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros
6. A Torrent não deixou de atender a nenhuma exigência no curso do procedimento fiscal
7. Requer a compensação dos tributos incidentes nos procedimentos de importação efetuados

A Ecofibras Indústria Têxtil Ltda repisou em recurso voluntário os mesmos argumentos suscitados na impugnação utilizando-se, praticamente, da mesma redação, no qual aduz:

1. Nulidade do procedimento e do AI por ausência de MPF;
2. Nulidade por incompetência do Auditor-Fiscal para efetuar o lançamento fiscal e lavrar o auto de infração que entende sujeitar-se à ordem de superior hierárquico;
3. Nulidade por extração do prazo para encerrar o procedimento fiscal;
4. Nulidade por ausência de individualização do lançamento, em razão da existência de dois sujeitos passivos no mesmo auto de infração;
5. Ilegitimidade para compor o polo passivo da autuação fiscal;
6. Inexistência de sonegação, fraude e conluio;
7. Regularidade da operação de revenda de mercadoria importada.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Relator

Os recursos voluntários são tempestivos e atendem aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual deles tomo conhecimento.

### **Preliminares de Nulidade (vencedor)**

Os sujeitos passivos suscitaram argumentos distintos para a nulidade do auto de infração, que serão enfrentadas individualmente.

#### **1. Illegitimidade passiva do importador (TORENT), e seu sócio Dario Tomaselli Neto, e do real adquirente (ECOFIBRAS).**

Uma vez em procedimento regular de fiscalização a autoridade fiscal constatou tratar-se de importação realizada com interposição fraudulenta de terceiro, em que for identificado o real adquirente da mercadoria, tanto o importador oculto como o ostensivo podem ser qualificados como contribuintes dos tributos e penalidades incidentes na operação. Este entendimento está normatizado pela Solução de Consulta Interna nº 9 - Cosit, de 22/04/2014:

ASSUNTO: IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO – II

EMENTA: Qualificação dos sujeitos passivos na importação realizada com interposição fraudulenta de terceiros.

Na importação realizada com interposição fraudulenta de terceiro, em que for identificado o real adquirente da mercadoria, tanto o importador oculto como o ostensivo podem ser qualificados como contribuintes dos tributos e penalidades incidentes na operação, exceto em relação à multa por cessão do nome, que é específica da interpresa pessoa.

Eventual erro na qualificação dos sujeitos passivos solidários não implica a nulidade do lançamento, salvo se ficar demonstrada a ocorrência de prejuízo para as partes.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei n.º 1.455, de 7 de abril de 1976; Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 Regulamento Aduaneiro; Lei nº 11.488, de 15 junho de 2007; Instrução Normativa SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002; e Instrução Normativa RFB nº 1.169, de 29 de junho de 2011.

O sócio administrador da TORENT, sr. Dario Tomaselli Neto, tem sua sujeição passiva na autuação respaldada no art. 95, inciso I do Decreto-Lei nº 37/1966 e art. 135, inciso III do CTN, em decorrência de seus atos praticados para a ocultação do real adquirente.

#### **2. Indefinição da conduta punida - ofensa ao contraditório**

A conduta punida está claramente evidenciada na descrição dos fatos como a ocultação do real adquirente - a ECOFIBRAS - mediante a simulação de uma importação direta em nome da TORENT com a inserção de informações inverídicas na elaboração das declarações de importação e seus documentos instrutivos.

Ressalta-se que individualmente a TORENT e seu sócio administrador compreenderam a acusação fiscal produzindo suas peças de defesa com argumentos que entenderam elidir as condutas atribuídas. Não há, portanto, ofensa ao contraditório.

### 3. Ausência de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, e irregularidades quanto ao conteúdo e prazo de execução

Instaurado regularmente procedimento fiscal em face do importador de mercadoria estrangeira e constatada a interposição fraudulenta torna-se despicienda a ciência da pessoa jurídica ocultada da continuidade da fiscalização para apurar fatos relacionados à ocultação.

Ademais, a teor do enunciado da Súmula CARF nº 46: " O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário"

Por outro lado, as irregularidades no conteúdo (alcance do objeto) e validade (prorrogações) do MPF não maculam de nulidade o lançamento fiscal.

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; ademais, é instrumento de controle interno de procedimentos fiscais.

Nesta turma, o entendimento é unânime, como exarado no acórdão nº 3201-003.146, sessão de 25/09/2017, de relatoria do conselheiro Windereley Moraes Pereira:

#### MPF. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Eventuais omissões ou incorreções do MPF não são causa de nulidade do auto de infração.

### 4. Incompetência do Auditor-Fiscal: condução de procedimento fiscal e lavratura de Auto de Infração

A competência atribuída aos Auditores-Fiscais para proceder ao lançamento e executar procedimentos de fiscalização, advém do art. 6º da Lei nº 10.593, de 2002, na redação dada pelo art. 9º da Lei nº 11.457, de 2007:

**Art. 6º** São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições.

(...)

c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados.

Inexiste dispositivo legal que condiciona o lançamento fiscal à autorização de superior hierárquico, mesmo porque a atividade lançadora é vinculada nos termos do art. 142 do CTN, não podendo o Auditor-Fiscal permanecer a mercê de uma autorização administrativa para cumprir com um dever expresso na Lei.

Dessa forma, não incide a nulidade do art. 59 do Decreto nº 70.235/72

4. Ausência de individualização do lançamento, em razão da existência de dois sujeitos passivos no mesmo auto de infração;

No tópico transcrevo excerto do voto da decisão recorrida fazendo-o minhas razões de decidir no tocante à nulidade arguida:

"Sobre a alegação de nulidade por ausência de individualização do lançamento, com distintos sujeitos passivos no mesmo auto de infração, faz-se necessário esclarecer que, quanto a cada sujeito passivo da obrigação tributária, o comando legal do art. 142 do CTN obriga apenas a sua correta identificação, enquanto o § 1º do art. 9º do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 11.196/05, trata especificamente de hipótese de reunião de mais de uma exigência em um único processo para o mesmo sujeito passivo, o que certamente não se confunde com a formalização de um único processo para diversos sujeitos passivos da mesma obrigação tributária, decorrente da responsabilidade solidária dos autuados sobre a mesma exigência – como é o presente caso. Inclusive, a pluralidade de sujeitos passivos está prevista expressamente nos §§ 3º e 4º do art. 56 do Decreto nº 7.574, de 2011, que regulamenta o processo administrativo fiscal".

Por fim, constata-se *in casu* que o auto de infração contém seus elementos obrigatórios (incisos do art. 10 do PAF); além disso, não se verifica qualquer das hipóteses de nulidade elencadas no art. 59 do PAF, relativas à incompetência e ao cerceamento do direito de defesa.

As peças de defesa - impugnação e recurso voluntário - foram elaboradas com aprofundamento nas questões de fato e de direito, próprias de quem tem conhecimento exato das acusações que lhes são imputadas. Não há se falar em impossibilidade de se compreender a infração imputada. Reitera-se a inexistência de autuação fiscal baseada em meras presunções.

Isto posto, carecem de motivos que maculam de nulidade o auto de infração e a decisão recorrida.

Afastam-se todos os argumentos de nulidade nestas preliminares.

**Mérito ( vencido parcialmente quanto aos recursos de *Torent do Brasil Importação e Exportação Ltda. e de Dario Tomaselli Neto*; vencedor quanto ao recurso de *Ecofibras Indústria Têxtil Eireli*)**

O fundamento da autuação fiscal recaiu na prática de simulação das importações de mercadorias promovidas pela TORENT, declarando-as "por conta própria", mantendo oculta a real adquirente, incidindo, assim, na prescrição dos comandos dos artigos 23, inciso V e parágrafos 1º e 3º do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

No voto da decisão recorrida consta a síntese da conclusão fiscal, corroborada pelos julgadores *a quo*:

*"A ocultação da real adquirente das mercadorias importadas, ECOFIBRAS, foi comprovada mediante a constatação de que as notas fiscais de entrada e saída da TORENT que ampararam referidas mercadorias foram emitidas logo após o desembaraço aduaneiro, fato que demonstra que as mercadorias haviam sido negociadas anteriormente à importação, bem como pela comprovação do adiantamento de recursos empregados na importação, transferidos pela empresa ECOFIBRAS à empresa importadora TORENT".*

A infração foi caracterizada pela ocultação do real adquirente de mercadoria estrangeira mediante simulação, conduta considerada dano ao erário, cuja penalidade é o perdimento da mercadoria importada ou, em sua ausência ou consumo (revenda), a conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro.

O enquadramento legal da infração, descrito em campo próprio do Auto, e complementado ao longo da descrição dos fatos, é o art. 23, inciso V e §§ 1º e 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/02, que se reproduz:

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

(...)

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

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002).

A conversão em multa ocorreu por ter sido aplicado os arts. 673, 675, inciso IV, 689 e §1º do Decreto nº 6.759/09 e arts. 73, §§ 1º e 2º da Lei nº 10.833/03:

**Decreto nº 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro/ 2009)**

Art. 673. Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte de pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida ou

disciplinada neste Decreto ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-lo (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 94, caput).

Parágrafo único. Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 94, § 2º).

Art. 675. As infrações estão sujeitas às seguintes penalidades, aplicáveis separada ou cumulativamente (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 96; Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, arts. 23, § 1º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59, e 24; Lei nº 9.069, de 1995, art. 65, § 3º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 76):

(...)

II perdimento da mercadoria;

(...)

Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, caput e § 1º, este com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59):

(...)

XXII - estrangeira ou nacional, 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.

§ 1º A pena de que trata este artigo converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59).

### Lei nº 10.833

Art. 73. Verificada a impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita a pena de perdimento, em razão de sua não-localização ou consumo, extinguir-se-á o processo administrativo instaurado para apuração da infração capitulada como dano ao Erário.

§ 1º Na hipótese prevista no caput, será instaurado processo administrativo para aplicação da multa prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

§ 2º A multa a que se refere o § 1º será exigida mediante lançamento de ofício, que será processado e julgado nos termos da legislação que rege a determinação e exigência dos demais créditos tributários da União.

A interposição fraudulenta de que trata o comando legal é aquela em que um terceiro participa na operação de comércio exterior com o objetivo de ocultar o real vendedor, comprador ou o responsável pela operação, utilizando-se de artifícios fraudulentos ou simulados.

Significa que aquele que deveria configurar no polo passivo da relação jurídica aduaneira como importador-adquirente da mercadoria estrangeira investe um terceiro, por interposição, como se titular fosse das obrigações decorrentes, omitindo o verdadeiro negócio jurídico realizado sob a forma de outro diverso.

A interposição comprovada - modalidade prevista no inciso V do art. 23 do DL 1455/76 - que exige a fraude ou simulação, deve reunir provas diretas ou indiretas que apontam, sem sombra de dúvida, tratar-se de uma evidente incompatibilidade entre o negócio declarado e aquele efetuado no plano fático. Ou seja, deve-se provar a ocorrência da infração (materialidade) e de sua autoria (importação foi efetuada em favor de terceira pessoa, o qual conduziu e pagou pela compra internacional - ordem e risco).

Como consequência, a interposição fraudulenta na operação de comércio exterior é tipificada como conduta de dano erário punível com a pena de perdimento.

#### Dano ao erário

O dano ao erário, figura que abarca rol exaustivo nos incisos I a V do art. 23 do DL 1.455/76, expressa situações em que o bem tutelado é o controle aduaneiro.

A Aduana brasileira - alocada na estrutura funcional da Receita Federal -exerce o controle aduaneiro que envolve uma gama de procedimentos executados com vistas à proteção das fronteiras do País, como efetivo exercício da soberania nacional, em relação a diversas demandas objetos do interesse público em áreas como segurança pública, meio ambiente, patrimônio cultural, concorrência desleal, lavagem de dinheiro, evasão de divisas.

Assim, o dano que exsurge na seara aduaneira não visa apenas questões tributárias, mas sim a proteção do País em relação aos mais diversos ilícitos. O combate e aplicação de sanções à interposição fraudulenta de pessoas em operações de comércio exterior foram implementados com o objetivo de exercer um controle efetivo sobre a parcela de operadores que praticam as mais diversas fraudes aduaneiras.

O dano ao erário não está relacionado à eventual prejuízo pecuniário, ocorre por violação ao controle político do Estado, na espécie, o aduaneiro. Constitui, portanto, uma infração de mera conduta, tornando-se desnecessário a apuração de eventual economia tributária; inócuia também a discussão sobre sua existência, eis que decorre de expressa disposição legal.

De se ressaltar, contudo, que não se dispensa na conduta considerada dano ao Erário a intenção dolosa de praticar a fraude ou simulação, com fins à interposição de terceiro na operação de comércio exterior.

A fraude ou simulação não comporta a figura culposa, depende sim da intenção deliberada do agente em praticar o ato ilícito. O dolo estará caracterizado uma vez que na demonstração do ato ilícito - fraude ou simulação - há de se aflorar qual a real intenção e características da operação.

#### Infração tipificada como dano ao erário

A tipificação da infração considerada dano ao erário é a ocultação de pessoas participante da operação de comércio exterior cuja materialidade se traduz na ação de encobrir ou esconder das autoridades aduaneiras os verdadeiros agentes dessas operações, deixando de

informar corretamente nos documentos instrutivos do despacho aduaneiro e na própria Declaração de Importação -DI.

Contudo não é qualquer ocultação a ser apenada; há aquelas plenamente lícitas, v.g., a ocultação de fornecedores ou clientes para a realização de negócios sob o manto do "segredo comercial", prática mercantil lícita. Apenada será aquela com a prática deliberada de fraude ou de simulação, o que caracterizaria a conduta típica prevista no comando do DL 1455/76.

A intenção de ocultar pessoas envolvidas da operação implica a utilização de meio ardiloso, com recurso fraudulento ou simulado para o alcance do objetivo.

De observar que no caso de interposição fraudulenta, a fraude não está relacionada apenas à questão tributária (ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou excluir ou modificar suas características essenciais), isto porque envolve situações atinentes ao controle aduaneiro. Dito de outra forma, aponta-se para a possibilidade de fraudar com vistas à ocultação de pessoas, sem qualquer conotação tributária.

Em relação à simulação, é aquela conceituada no código Civil<sup>1</sup> que confere o significado de, em um negócio jurídico, formalizar algo diferente da realidade dos fatos, dando-lhe uma forma jurídica não correspondente à realidade, tendo em vista lesar terceiro.

### Comprovação do dolo

Entendo imprescindível a comprovação do dolo por parte da fiscalização para a tipificação da interposição fraudulenta de pessoas, na situação do inciso V do art 23 do DL 1455/76, ou seja, a denominada "ocultação comprovada".

O legislador atribuiu a responsabilidade subjetiva à infração de interposição fraudulenta, clara situação de excepcionalidade à regra de responsabilidade objetiva no bojo do § 2º do art. 94 do DL 37/66, e, igualmente, à do art. 136 do CTN.

Assim, a responsabilização pela infração depende da intenção de ocultação dos partícipes da operação, materializada na utilização de meios fraudulentos ou simulados.

De outra banda, a infração restará tipificada com a comprovação da ocultação do agente, por meio fraudulento ou simulatório, não se exigindo, para sua consumação, o fim alcançado com a conduta (resultado).

---

<sup>1</sup> Lei nº 10.406/2002

Art. 167 (...)

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

José Fernandes do Nascimento<sup>2</sup> leciona que a demonstração da ocorrência da infração de interposição fraudulenta depende da prova (imediata) da ocultação dolosa da pessoa interveniente na operação de importação, mediante (i) a identificação do real interveniente ou beneficiário oculto na operação de importação; e (ii) a comprovação de que a ocultação do real interveniente ou beneficiário foi efetivada mediante fraude ou simulação.

Repisa-se que a interposição, seja provada ou presumida, há de revelar que quanto ao interposto, e à operação de comércio exterior que declara realizar por sua conta (recursos próprios) e risco (ordem), há uma evidente incompatibilidade entre o negócio declarado e sua efetivação no plano fático.

Nesse mister, a fiscalização deve reunir provas diretas ou indiretas que apontam, sem sombra de dúvida, tratar-se dessa incompatibilidade entre o negócio declarado e aquele de fato revelado na operação.

A seguir far-se-á a análise fática das importações auditada com fins a verificar a prática dolosa de fraude ou simulação como meio da ocultação do sujeito passivo, quando após, retomará o presente tema.

#### Análise fática: identificação do importador oculto e da simulação

Da leitura dos autos, impende neste voto considerar os elementos fáticos das operações de importação envolvidas, as provas coligidas pela Fiscalização e os argumentos de defesa dos recorrentes a fim de se estabelecer a convicção quanto à suficiência da atividade fiscal probatória da interposição fraudulenta de terceiro mediante simulação

Importa asseverar que em situações de ocultação do real adquirente, mediante simulação, as provas isoladamente consideradas e de per si podem não passar de meros indícios, contudo, em seu conjunto reforçam e convergem para a evidência e comprovação da incompatibilidade da operação, da identificação do oculto e/ou da fraude/simulação.

Portanto, importa ao julgador analisar as acusações e argumentos contrários, ponderá-los, balanceá-los e decidir se a operação de comércio exterior é ou não eivada da incompatibilidade entre o negócio declarado e o que se desnudou e revelou no plano fático.

Assentadas nessas premissas e diante de tudo que consta dos autos, cabe verificar se os elementos que serviram de provas diretas ou indiretas na atividade probatória.

#### Elementos de comprovação do real adquirente na operação de importação

Ressalta-se que é entendimento deste conselheiro a irrelevância do fato do importador ostensivo manter recursos suficientes para arcar com quaisquer pagamentos relativos à operação (seja da mercadoria, tributos ou serviços relacionados), pois o que se verifica e

---

<sup>2</sup> NASCIMENTO, José Fernandes. **Ensaio de Direito Aduaneiro**. Org. Cláudio Augusto Gonçalves Pereira e Raquel Segalla Reis. Artigo: As formas de comprovação da interposição fraudulenta na importação. São Paulo: Intelecto Soluções, 2015, p. 409-410.

caracteriza a interposição fraudulenta de terceiros na importação é se, mediante fraude ou simulação comprovadas, houve a ocultação de terceiros envolvidos e que deveriam figurar como parte na negociação fraudulenta ou simulada, e com muito mais convicção quando determinadas operações foram liquidadas, mesmo que parcialmente, com recursos financeiros supridos pelo terceiro que permaneceu oculto.

De igual modo, não me convence que, isoladamente, a mera negociação da mercadoria importada, antes do registro da DI, é prova da interposição fraudulenta; bem como a entrega após o desembaraço ao adquirente, ainda que em mesma data, com emissão de nota sequencial na entrada e saída, por si só não constitui a fraude.

Pois bem; na situação dos autos, revela-se curial verificar peculiaridades ou situações que envolvem o importador ostensivo e o adquirente, provocando as indagações a seguir e suas respostas extraídas das provas trazidas pela fiscalização:

**(i) De que modo foi efetuado o pagamento das mercadorias importadas, uma vez que é prática nas transações internacionais o exportador exigir o pagamento total ou parcial antecipado ou uma garantia eficaz, antes do embarque da mercadoria?**

a. DI nº 12/0273607-8

A ECOFIBRAS transferiu recursos para a TORENT liquidar o contrato de câmbio nº 102473578 referente ao adiantamento para pagamento antecipado (parcial) das mercadorias importadas de REITER CZ S.R.O., na fatura comercial nº 6261790/7040, de 01/02/2012. Esses recursos estão contabilizados e identificados na escrita da TORENT (a ECOFIBRAS não apresentou sua escrita mesmo que intimada para tal).

Vejamos a cronologia dos fatos que leva à conclusão de que a TORENT não utilizou de recursos próprios para o pagamento parcial e antecipado das mercadorias importadas da REITER, mesmo antes da emissão da fatura comercial.

**DI nº 12/0273607-8**

Data	Moeda/Valor	Descrição
23/01/2012	R\$ 65.000,00	adiantamento da Ecofibras
24/01/2012	R\$ 140.009,92	liquidação do contrato de câmbio nº 102473578 vinculado à fatura nº 6261790/7040
01/02/2012	(moeda) 2.471,1	embarque da mercadoria e emissão da invoice nº 6261790/7040
10/02/2012	R\$ 75.000,00	adiantamento da Ecofibras
07/02/2012	EUR 60.873,88	emissão do Air Waybill nº DAC-01166266
10/02/2012	-	chegada da carga
13/02/2012	R\$ 145.646,59	registro da DI nº 12/0273607-8
13/03/2012	-	desembaraço da DI
15/02/2012	R\$ 198.838,05	emissão da NF nº 746 de entrada
15/02/2012	R\$ 227.452,08	emissão da NF nº 750 de saída para a Ecofibras

Verifica-se no caso da DI mencionada que o recurso utilizado para o pagamento parcial ao exportador foi provido pela ECOFIBRAS, em conta corrente da TORENT, em data anterior à da liquidação do contrato de câmbio. Somente após referido pagamento pela ECOFIBRAS, houve a emissão da fatura comercial e o embarque da mercadoria no exterior.

No caso desta importação, resta inconteste a comprovação de que os recursos financeiros utilizados nos pagamentos das mercadorias, ainda que parcial, não eram da TORENT, mas sim, da verdadeira importadora - a ECOFIBRAS - que os antecipou e permaneceu ocultada nos documentos obrigatórios de instrução do despacho aduaneiro e em todo o curso do procedimento, até o desembaraço.

Tal prática constitui-se falsidade documental e simulação, por meio de declarações de vontade que não expressam a real natureza jurídica do negócio, quanto à modalidade de operação de comércio exterior e de seus participantes, caracterizando a ocultação do sujeito passivo, real adquirente da mercadoria.

Entendo, assim, que apenas com essa primeira análise dos autos está configurada a interposição fraudenta de terceiro em relação à DI nº 12/0273607-8 em que a TORENT, mediante simulação, ocultou o verdadeiro importador - a ECOFIBRAS.

#### b. DI nº 12/1091040-5

A ECOFIBRAS transferiu recursos para a TORENT liquidar o contrato de câmbio nº 102473578 referente ao pagamento antecipado de R\$ 117.526,95 (USD 64.012,50) referente às mercadorias importadas de NANYANG TEXTILE CO. LTD na fatura proforma nº TEXPERTS/NY0151, de 21/03/2012, que estipulada o pagamento antecipado de USD 64.012,50, isto é, exatamente o mesmo valor que consta do contrato de câmbio. Esses recursos estão contabilizados e identificados na escrita da TORENT (a ECOFIBRAS não apresentou sua escrita mesmo que intimada para tal).

Vejamos a cronologia dos fatos que leva à conclusão de que a TORENT não utilizou de recursos próprios para o pagamento antecipado das mercadorias importadas da NANYANG TEXTILE, mesmo antes da emissão da fatura comercial.

#### **DI nº 12/1091040-5**

Data	Moeda/Valor	Descrição
21/03/2012		fatura proforma nº TEXPERTS/NY0151
10/04/2012	117.526,95	liquidação do contrato de câmbio nº 104090704 vinculado à fatura proforma nº TEXPERTS/NY0151
25/04/2012	USD 202.864,90	emissão da invoice nº NY20123WW123
28/04/2012	usd 13.550,00	embarque da mercadoria e emissão do BL VLAFCWY00
15/05/2012	31.237,50	adiantamento da Ecofibras
22/05/2012	31.237,50	adiantamento da Ecofibras
29/05/2012	31.237,50	adiantamento da Ecofibras
10/06/2012		chegada da carga
		registro da DI nº 12/1091040-5
04/07/2012		desembaraço da DI
10/07/2012	R\$ 615.836,00	emissão da NF nº 861 de entrada
11/07/2012	R\$ 311.542,02	emissão da NF nºs 865 a 870 de saída para a Ecofibras

Verifica-se no caso da DI mencionada que o recurso utilizado para o pagamento ao exportador não fora provido pela ECOFIBRAS, mas sim obtido da própria TORENT.

A liquidação do contrato de câmbio em 10/04/2012, no valor de R\$ 117.526,95 ocorreu anteriormente a qualquer adiantamento da adquirente, que efetuou a 1<sup>a</sup> transferência somente em 15/05/2012 e, posteriormente, em 22/05/2012 e 29/05/2012. Verifica-se que as emissões dos documentos de negociação e de transporte também foram em datas anteriores aos adiantamentos.

Assim, no caso da presente DI não há que se falar em omissão do suposto real adquirente, pois a importação revelou-se em nome da TORENT que a fez por meios e recursos próprios, caracterizando-se uma importação direta.

A TORENT combate veementemente esta mesma conclusão alcançada pela autoridade fiscal e corroborada na decisão da DRJ, tendo por argumentos (a) que dispunha de recursos financeiros suficientes para realizar todos os pagamentos relacionados à importação e (b) em impugnação, traz uma série de documentos, tendo por destaque o contrato de abertura de linha de crédito com repasse de recursos externos pela instituição financeira para financiamento à importação.

O primeiro argumento fora rechaçado linhas acima, pois, quanto a TORENT dispusesse de recursos financeiros, no caso das duas DIs em análise os recebimentos de valores da ECOFIBRAS antecederam a data da liquidação da operação de câmbio destinada a pagar pelas mercadorias negociadas e a data da concretização do negócio internacional, representada pela emissão das respectivas faturas comerciais.

Ora, se o pagamento da mercadoria que seria adquirida pela TORENT e que deveria ainda trabalhar na prospecção de futuro adquirente para revendê-lo foi efetuado antecipadamente pela ECOFIBRAS, a conclusão lógica e plausível é que no momento daquele pagamento já se conhecia o adquirente, mantido sempre oculto do Fisco, mediante falsidade documental e simulação.

Quanto ao segundo argumento, entendo que se aplica exclusivamente à DI nº 12/1091040-5, cuja ocultação fora afastada, pelos fundamentos acima.

Passemos aos demais fundamentos.

**(ii) Há evidências de que a logística de armazenagem e a entrega das mercadorias importadas ao adquirente revelam indícios de uma mera prestação de serviço pelo importador ostensivo?**

Uma leitura desatenta e apressada do auto de Infração e da decisão recorrida poderia levar à conclusão de que a coincidência (ou proximidade) de datas do desembarque, da emissão das notas fiscais de entrada e de saída das mercadorias importadas pela TORENT e "revendidas" a ECOFIBRAS foi fundamento suficiente para caracterizar a ocultação fraudulenta do real adquirente.

Este é apenas um dos elementos indiciários apontados pelo Fisco que no conjunto probatório revelaram a infração; eis o texto do AI.

O primeiro indício da ocultação da real adquirente das mercadorias importadas nas operações em comento ocorre quando se verifica a proximidade entre a data de desembarço, de entrada e de saída das mercadorias importadas, amoldando-se à figura de importação por conta e ordem de terceiros ou por encomenda, apesar de a fiscalizada Torent declarar realizar as importações na modalidade “por conta própria” ou importação direta.

A logística após o desembaraço da mercadoria, com a emissão de NF de entrada e de saída na mesma data ou no dia seguinte, quase que na sequência numérica e com a totalidade das mercadorias importadas (no caso da DI nº 12/0273607-8) é parte do *modus operandi* engendrado na interposição fraudulenta.

Assim, longe de ser algo irrelevante, ou que visasse apenas a eficiência e economia com custos adicionais, corrobora que a ECOFIBRAS sempre foi a importadora de fato e real adquirente das mercadorias.

A TORENT sustenta que na legislação não há qualquer impedimento legal para que as tratativas negociais possam ser iniciadas ou consumadas no curso de uma importação ou quanto à forma de pagamento e que os valores transferidos pela ECOFIBRAS tinham a natureza de "sinal ou arras" de forma a possibilitar a dinâmica negocial.

De fato, inexiste vedação à tratativa negocial prévia em operações de importação direta por conta e risco do importador ou a exigência de sinal ou arras. Ocorre que não foi essa a situação desnudada nos autos.

O que a TORENT denomina de tratativa prévia, em verdade foi pagamento prévio (antecipado, ainda que parcial no caso da primeira DI) ao exportador, realizado pelo importador oculto, algo diferente de tratativas para a revenda de mercadoria adquirida no mercado internacional. O sinal ou arras, além de anteceder a negociação com o exportador, no caso da segunda importação, caracterizou-se o pagamento integral dos produtos têxteis ao exportador chinês.

Em relação à DI nº 12/1091040-5 os fatos aqui tratados não são suficientes para colimar a operação de ocultação; pois, como já asseverado alhures, a coincidência de datas e desembarço e revenda da mercadoria sem a prova de que os recursos da compra internacional foram providos pelo real adquirente não tem o condão de comprovar qualquer ocultação do sujeito passivo.

**(iii) a ECOFIBRAS, na data ou época das operações de importação, era empresa regularmente habilitada a operar no comércio exterior, com limite de valores das operações suficiente para realizar por conta própria a importação efetuada pela TORENT?**

A inexistência de habilitação para operar no comércio exterior era impeditivo à importação direta pela ECOFIBRAS que fora contornado com as aquisições internacionais mediante terceiro, em relação à DI nº 12/0273607-8. Veja-se o trecho do relato fiscal no Auto de Infração;

Em consulta aos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil verificamos que a fiscalizada Ecofibras habilitou-se junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil para operar no comércio exterior em 20/11/2006 (doc 1) na modalidade simplificada (Operação de Pequena Monta), conforme legislação vigente à época. Aquela modalidade de habilitação, de acordo com a legislação vigente<sup>2</sup> lhe permitia importar valor (CIF) de até **cento e cinqüenta mil dólares norte-americanos** ou o equivalente em outra moeda

**(iv) a natureza, qualidade, quantidade, especificação e destinação das mercadorias importadas pela TORENT é compatível com a atividade de atacadista ou revendedor de mercadorias importadas?**

Esse tema quanto não abordado pela fiscalização, exsurge de um simples exame da descrição e quantidade das mercadorias importadas relacionadas nas folhas 129 a 139 da descrição dos fatos, no Auto de Infração em confronto dos contratos sociais da TORENT e ECOFIBRAS, apresentados em sede de impugnação.

Seu enfrentamento decorre da verdade material ínsita nos documentos dos autos.

Vejamos o objeto social da TORENT (fl. 235):

1 – A sociedade reger-se-á sob a forma de **COMERCIAL IMPORTADORA / EXPORTADORA**, tendo por objetivos:

- A comercialização de produtos no mercado interno e externo, sem que haja a predominância de alimentos;
- A exploração do ramo de importação e exportação. Inclusive bebidas alcoólicas, automóveis e motocicletas;
- A prestação de serviço de assessoria em comércio exterior;
- A prestação de serviço de importação por conta e ordem de terceiros;
- A prestação de serviço de importação por encomenda;
- A representação comercial de produtos indeterminados no mercado interno e externo.

Agora, o que consta no início da impugnação da ECOFIBRAS (fl. 705):

Ecofibras Indústria Textil EIRELI, é uma empresa de fiação e fabricação de tecidos texteis, fabricação de artigos de vestuário, comércio atacadista de algodão, etc, não tendo qualquer vocação ou mesmo função de importação de máquinas, peças e/ou insumos têxteis, como se pode verificar de seu contrato social.<sup>1</sup>

Complemento, também, com o objeto social da ECOFIBRAS (fl. 724):

A sociedade tem por objeto social a exploração dos ramos de:

Fiação de fibras artificiais e sintéticas; Fiação de algodão; Fabricação de tecidos têxteis; Indústria e comércio de produtos têxteis; Tecelagem de algodão; Beneficiamento de algodão; Comércio atacadista de algodão; Comércio de fios e tecidos têxteis; Fabricação de artigos do vestuário; Indústria e comércio de bolsas, malas, mochilas, sacolas, artigos têxteis para limpeza e roupas de cama, mesa e banho; Triagem e reciclagem para recuperação de material têxtil; Comercialização de brinquedos; Comercialização de material didático.

Constata-se que a TORENT tem a natureza de uma importadora e revendedora de uma extensa gama de produtos o que faz inferir que, se (e quando) de fato atua como importadora direta em algumas de suas operações e revende as mercadorias, pela lógica dessa atividade realiza compras no exterior de mercadorias que podem ter múltiplos clientes. Seria plausível que a escolha das mercadorias não tivesse especificidade tal que apenas poderia "revendê-las" a clientes de ramo de atividade muito específico, como é o caso da ECOFIBRAS, uma indústria de produtos têxteis.

Dito isto, a estranheza causada nas importações de mercadorias, no caso específico da DI nº 12/0273607-8, é notória ao constatar que são adquiridas pouquíssimas unidades de peças acessórias comumente utilizadas em máquinas e equipamentos, descritas como: acoplamentos, conectores, pinos, molas, bielas, eixos, buchas, hastes, anéis, parafusos, interruptores, com a peculiaridade de se identificarem com um completo (no sentido de bem elaborado) código/modelo de especificação e em quantidades inexpressiva (por vezes, entre uma e três unidade de cada código).

Há, também, na mesma DI descrição de painéis e placas de controle com referência e código específico que induzem presumir aplicáveis em equipamentos/máquinas específicos. São as mercadorias descritas: painel de controle ADS 50/5 U46400005 (1 unidade), placa eletrônica UE6781852 (2 unidades), placa eletrônica UE6781952 (2 unidades), e rotor completo A41D UA3991215 (720 unidades).

Cabe apontar que em pesquisa na *internet* através da ferramenta *Google* verifica-se que o exportador RIETER é apontado como fabricante de máquinas e soluções destinadas à indústria têxtil, exatamente o ramo de atuação da ECOFIBRAS.

O questionamento necessário é saber qual o motivo de uma importadora-revendedora de variados produtos é levada a adquirir de empresa localizada na República Tcheca mercadorias tão específicas em quantidades ínfimas para posterior revenda.

Ao meu sentir, não é crível que a TORENT tenha adquirido mercadorias tais e somente após, ainda que antes do registro da DI, tenha prospectado cliente para produtos extremamente específicos.

Dessa forma, não é outra a conclusão senão a de que a TORENT, em relação à DI nº 12/0273607-8, operou por conta e ordem da ECOFIBRAS que se manteve oculta aos controles aduaneiros.

Retornando ao tema da comprovação do dolo para tipificar a interposição fraudulenta de terceiro, tem-se que no presente tópico revelaram-se as práticas de falsificação documental e o uso da simulação de operações de compra no exterior de mercadoria a ser revendida no mercado nacional, que na verdade ocultou e encobriu a empresa ECOFIBRAS como a real importadora das mercadorias importadas apenas formalmente em nome da TORENT.

Dessa forma, comprovada a intenção dolosa dos partícipes das operações de importações mediante a falsificação documental e a simulação de importações que não se realizaram na forma declarada, no tocante às mercadorias da DI nº 12/0273607-8.

Caracterizado pois a interposição fraudulenta de terceiros, mediante simulação, com o fim doloso de ocultar o sujeito passivo à vista do conjunto indiciário erigido com as provas levantadas pela autoridade fiscal.

Assim, afasta-se a acusação de autuação baseada em presunção, uma vez que o conjunto probatório coligido é apto e suficiente para comprovar a prática de artifícios simulados para ocultar o verdadeiro importador.

Ademais, derruído a aparência formal de regularidade na declaração de importação e dos documentos instrutivos do despacho aduaneiro não prevalece o argumento da TORENT da "*regularidade dos procedimentos de importação e o devido recolhimento dos tributos incidentes, inclusive nas posteriores operações de revenda (...)*", tampouco todos os demais argumentos, de que a apresentação de quadros demonstrativos, acompanhados de notas explicativas e acervo documental não comprovaram: "*a inequívoca existência de recursos à disposição da autuada; que o pedido de compra ao exportador antecede qualquer pagamento (sinal) efetuado; a existência de pagamentos de custos da importação posteriores à entrega das mercadorias comercializadas; operações de importação realizadas com recursos próprios; a existência de riscos operacionais atrelados à flutuação do dólar; a regular escrituração contábil/fiscal e a rastreabilidade dos recursos financeiros de origem lícita; e inexistência de vantagens ilícitas, supressões e elisões fiscais, subfaturamento ou superfaturamento, fraudes, simulações, muito menos ocultação com finalidade de favorecer terceiros*"

### Responsabilidade solidária

A legislação que trata da matéria:

#### Lei nº 5.172/1966:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

[...]

Art.135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

[...]

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Decreto-Lei nº 37/1966:

Art 95. Respondem pela infração:

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

(...)

A responsabilidade solidária das pessoas jurídicas está fundamentada no art. 124, I do CTN e no art. 95, I do Decreto-Lei nº 37/66.

Desnudado o interesse comum e o benefício alcançado nas operações de comércio exterior, qual seja, manter-se oculto do Fisco o real adquirente na realização de importações, apenas formalmente atribuídas à empresa TORENT, acertada a responsabilização das pessoas jurídicas Ecofibras Indústria Têxtil Ltda. e Torent do Brasil Importação e Exportação Ltda.

Entendo a responsabilização pessoal do sócio administrador da TORENT, sr. Dario Tomaselli Neto decorrente de determinação legal de que trata o art. 95, I do Decreto-Lei nº 37/66 e do art. 135, I é aplicável a ao caso.

Veja que para essa tipificação a lei estabelece a responsabilidade pela infração de natureza aduaneira a quem concorra para sua prática ou dela se beneficie, A atribuição da gerência ao sócio o faz responsável pela prática de atos que ocultaram o real adquirente das mercadorias estrangeiras mediante a simulação de operações e a falsificação de documentos da importação.

Tais atos somente podem ser efetivamente praticados por pessoa física que detém o poder de comando e gestão para determinar o modo em que os documentos serão preenchidos e o negócio será conduzido.

Ademais, a conduta do referido sócio afronta a legislação que trata das operações de importações na modalidade por conta e ordem e por encomenda.

Por todos estes fatos entendo acertada a responsabilização das pessoas jurídicas e do sócio administrador atribuídas pela autoridade fiscal, nos termos dos artigos 121, I, e 135, III do CTN, e 95, I do Decreto-Lei nº 37/66.

Quanto ao pedido de compensação dos valores recolhidos a título de tributos na importação, não cabe a este colegiado manifestar-se sobre o mérito no presente julgamento, em observância aos procedimentos regulamentados pela IN RFB nº 1.300, de 2012, e alterações posteriores.

Por fim, cumpre esclarecer que as instâncias administrativas julgadoras tampouco detêm competência legal para apreciar pedidos de relevação de penalidades, assim como inexiste possibilidade jurídica de aplicação de penalidade alternativa no caso concreto, ainda que mais favorável ao autuado.

## Dispositivo

Dante do exposto, voto para dar parcial provimento aos recursos voluntários apenas para excluir a aplicação da multa substitutiva do perdimento em relação à DI nº 12/1091040-5.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira

## Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Redator designado

Em que pese o bem fundamentado voto proferido pelo ilustre Conselheiro relator, ouso divergir da posição adotada em relação ao mérito da demanda.

Ao meu ver, não restou claro o suficiente ter havido adiantamentos por parte da empresa Ecofibras à importadora Torent, aptos a caracterizar a interposição fraudulenta apontada, tendo a Fiscalização partido de suposição.

Não logrou êxito a Fiscalização em vincular o valor transferido pela Ecofibras à Torent à título de adiantamento com a efetiva demonstração do emprego desse recurso para custear as despesas relativas as importações.

Pelos elementos constantes dos autos, ao que parece, a empresa Torent possui capacidade financeira e autonomia para gerir seus negócios, com recursos suficientes para realizar as importações.

Neste contexto, é de se compreender que apenas a execução da importação com recursos alheios à capacidade econômico-financeira do importador autoriza presumir ter sido a operação realizada por conta e ordem daquele que os dotou, para a imposição de penalidade fiscal.

É este o conceito que se encontra encartado nas disposições do art. 27 da Lei nº 10.637/2002, fundado na evidência que nos negócios simulados, de interposição fingida de pessoas, é a origem dos recursos que identifica aquele que verdadeiramente intervém no negócio.

Preceitua o art. 27 da Lei 10.637/2002:

“Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos [arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.](#)”

Por sua vez, a infração acusada e a penalidade a ser aplicada estão assim dispostas no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, *in verbis*:

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

(...)

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

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)“

Importante para o correto deslinde da questão, a transcrição dos eventos conforme consignado na peça recursal da Recorrente (Torent):

**ANEXO 04 (IMPUGNAÇÃO) - DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO Nº 12/0273607-8:**

D.I.	12/0273607-8	
NF ENTRADA	746	R\$ 198.838,09
NF SAIDA	750	R\$ 227.452,08

Data	Descrição de todas as fases da operação	Valor US\$	Valor R\$	Banco	Taxa		Lucro / Prejuízo Cambial c/ FINIMP
					Abertura	Pgtº	
20/01/2012	Recebimento do Pedido do Cliente						
23/01/2012	Recebimento de Sinal do Cliente		R\$ 65.000,00	Bradesco			
24/01/2012	Fechamento Câmbio p/ Pgtº TOTAL ao Fornecedor	\$ 60.873,88	R\$ 140.009,92	Bradesco			
09/02/2012	Pgtº Seguro da Mercadoria		R\$ 397,41	BB			
10/02/2012	Recebimento de Pgtº Parcial do Cliente		R\$ 75.000,00	Bradesco			
13/02/2012	Registro da D.I.		R\$ 48.251,55	HSBC			
13/02/2012	Pgtº de Taxas p/ Liberação do AWB + Frete Internacional		R\$ 6.936,48	Hsbc			
14/02/2012	Pgtº Armazenagem Infraero		R\$ 2.205,69	Hsbc			
15/02/2012	Emissão da NF de Entrada nº 746		R\$ 198.838,05				
15/02/2012	Emissão da NF de Venda nº 750		R\$ 227.452,08				
02/03/2012	Recebimento de Pgtº Parcial do Cliente		R\$ 43.726,04	Bradesco			
12/03/2012	Recebimento de Pgtº Saldo do Cliente		R\$ 43.726,04	Bradesco			
14/03/2012	Pgtº CTR de Frete ref. Porto - Torent		R\$ 100,00	Hsbc			
14/03/2012	Pgtº CTR de Frete ref. Torent - Cliente		R\$ 100,00	Hsbc			

\* Considerações importantes da **conjunta leitura** dos quadros acima ,que seguem consolidados no ANEXO 04, não percebidas ou ignoradas pela fiscalização, que demonstram claramente a regularidade da operação, frente a legislação vigente:

1. **Saldo Bancário suficiente para cobrir pagamento INTEGRAL ao fornecedor, sem nenhuma necessidade de usar sinal recebido do Cliente.**
2. **Saldo Bancário suficiente para cobrir Débito ref. Registro da D.I., sem nenhuma necessidade de usar sinal recebido do Cliente.**
3. A Torent realizou pagamento INTEGRAL ao fornecedor sem ter tido necessidade de usar os 28,50 % de sinal recebido a título de Aras.
4. CTR's Demonstram que mercadoria foi trazida a Torent para conferência, reembalagem, registro de lote e somente depois remetida a Ecofibras.

**Planilha consolidada no ANEXO 04 (IMPUGNAÇÃO) - DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO Nº 12/1091040-5:**

D.I.	12/1091040-5	
NF ENTRADA	861	R\$ 615.836,00
NF SAIDA	865, 866, 867, 868, 869 e 870	R\$ 725.449,98

Data	Descrição de todas as fases da operação	Valor US\$	Valor R\$	Banco	Taxa		Lucro / Prejuízo Cambial c/ FINIMP
					Abertura	Pgto	
21/03/2012	Emissão do Pedido pelo Fornecedor (Proforma Invoice)						
23/03/2012	Emissão da Licenças de Importação						
10/04/2012	Fechamento Câmbio p/ Pgto Parcial ao Fornecedor	\$ 64.012,50	R\$ 117.526,95	Bradesco			
03/05/2012	Emissão da Licença de Importação - Substitutivas						
15/05/2012	Recebimento Parcial do Ecofibras ref Nfs 865, 866, 867, 868, 869 e 870		R\$ 31.237,50	Bradesco			
18/05/2012	Pgto Seguro da Mercadoria		R\$ 1.102,80	HSBC			
22/05/2012	Recebimento Parcial do Ecofibras ref Nfs 865, 866, 867, 868, 869 e 870		R\$ 31.237,50	Bradesco			
29/05/2012	Recebimento Parcial do Ecofibras ref Nfs 865, 866, 867, 868, 869 e 870		R\$ 31.237,50	Bradesco			
06/06/2012	Abertura da CARTA DE CRÉDITO p/ Pgto 180 dias após BL	\$ 152.402,40	R\$ 307.593,76	Itaú	R\$ 2,018		
<b>31/05/2013</b>	<b>Fechamento Câmbio p/ Pgto da CARTA DE CRÉDITO - Prorrogado</b>	<b>\$ 152.402,40</b>	<b>R\$ 325.836,33</b>	<b>Itaú</b>		<b>R\$ 2,138</b>	<b>-R\$ 18.242,57</b>
08/06/2012	Pgto de Taxas p/ Liberação do BL junto ao Armador		R\$ 3.120,00	HSBC			
12/06/2012	Emissão da Licenças de Importação - Substitutivas						
14/06/2012	Registro da D.I.		R\$ 128.767,19	HSBC			
10/07/2012	Emissão da NF de Entrada nº 861		R\$ 615.836,00				
11/07/2012	Emissão da NFs de Venda nº 865, 866, 867, 868, 869 e 870 - Ecofibras		R\$ 311.542,02				
12/07/2012	Recebimento Parcial do Ecofibras ref Nfs 865, 866, 867, 868, 869 e 870		R\$ 72.609,84	Bradesco			
17/07/2012	Pgto CTR de Frete ref. Porto - Multilog		R\$ 5.730,00	Bradesco			
20/07/2012	Recebimento Parcial do Ecofibras ref Nfs 865, 866, 867, 868, 869 e 870		R\$ 72.609,84	Bradesco			
27/07/2012	Recebimento Parcial do Ecofibras ref Nfs 865, 866, 867, 868, 869 e 870		R\$ 72.609,84	Bradesco			
28/07/2012	Pgto CTR de Frete ref. Multilog - Torent		R\$ 700,00	HSBC			
08/08/2012	Emissão da NF de Venda nº 884 - Reciclatex		R\$ 45.654,01				
20/09/2012	Emissão da NF de Venda nº 892 - Reciclatex		R\$ 40.733,97				
31/10/2012	Emissão da NF de Venda nº 913 - Reciclatex		R\$ 67.965,66				
22/11/2012	Emissão da NF de Venda nº 942 - Ecofibras		R\$ 206.404,36				
28/11/2012	Recebimento Duplicata 1/10 Ecofibras ref NF 942		R\$ 20.640,44	HSBC			
05/12/2012	Recebimento Duplicata 2/10 Ecofibras ref NF 942		R\$ 20.640,44	HSBC			
12/12/2012	Recebimento Duplicata 3/10 Ecofibras ref NF 942		R\$ 20.640,44	HSBC			
20/12/2012	Emissão da NF de Venda nº 983 - Projeto B		R\$ 53.149,96				
26/12/2012	Recebimento Duplicata 5/10 Ecofibras ref NF 942		R\$ 20.640,44	HSBC			
27/12/2012	Recebimento Duplicata 4/10 Ecofibras ref NF 942 - EM ATRASO		R\$ 20.640,44	HSBC			
02/01/2013	Recebimento Duplicata 6/10 Ecofibras ref NF 942		R\$ 20.640,44	HSBC			
09/01/2013	Recebimento Duplicata 7/10 Ecofibras ref NF 942		R\$ 20.640,44	HSBC			
16/01/2013	Recebimento Duplicata 8/10 Ecofibras ref NF 942		R\$ 20.640,44	HSBC			
23/01/2013	Recebimento Duplicata 9/10 Ecofibras ref NF 942		R\$ 20.640,44	HSBC			
30/01/2013	Recebimento Duplicata 10/10 Ecofibras ref NF 942		R\$ 20.640,44	HSBC			

Data	Saldo + Limite Disponível							TOTAL
	BB	BRADESCO	CAIXA	HSBC	ITAU	SANTANDER		
21/03/2012								
23/03/2012								
10/04/2012	R\$ 8.289,25	R\$ 59.003,41	R\$ -	R\$ 69.650,20	R\$ 36.410,68	R\$ -	R\$ 173.353,54	
03/05/2012								
15/05/2012	R\$ 4.138,24	R\$ 73.181,43	R\$ -	R\$ 1.255,02	R\$ 36.459,81	R\$ 30.867,29	R\$ 145.901,79	
18/05/2012				-				
22/05/2012	R\$ 20.627,68	R\$ 52.415,25	R\$ -	R\$ 12.228,92	R\$ 6.446,31	R\$ 863,54	R\$ 92.581,70	
29/05/2012	R\$ 55.276,50	R\$ 19.040,56	R\$ -	R\$ 3.524,82	R\$ 36.934,81	R\$ 31.363,54	R\$ 146.140,23	
06/06/2012								
<b>31/05/2013</b>	<b>R\$ 2.636,99</b>	<b>R\$ 2.547,06</b>	<b>R\$ 39.079,23</b>	<b>R\$ 10.693,67</b>	<b>R\$ 6.333,93</b>	<b>R\$ 2.064,47</b>	<b>R\$ 63.355,35</b>	
08/06/2012								
12/06/2012								
14/06/2012	R\$ 5.569,34	R\$ 4.190,94	R\$ -	R\$ 871.503,31	R\$ 36.428,22	R\$ 30.045,49	R\$ 947.737,30	
10/07/2012								
11/07/2012								
12/07/2012	R\$ 11.835,61	R\$ 123.039,89	R\$ -	R\$ 84.833,94	R\$ 36.388,36	R\$ 30.409,58	R\$ 286.507,38	
17/07/2012								
20/07/2012	R\$ 7.941,40	R\$ 50.676,44	R\$ -	R\$ 107.771,31	R\$ 36.388,43		R\$ 202.777,58	
27/07/2012	R\$ 4.412,58	R\$ 122.769,66	R\$ -	R\$ 174.411,96	R\$ 36.384,77	R\$ 30.402,08	R\$ 368.381,05	
28/07/2012								
08/08/2012								
20/09/2012								
31/10/2012								
22/11/2012								
28/11/2012								
05/12/2012								
12/12/2012								
20/12/2012								
26/12/2012								
27/12/2012								
02/01/2013								
09/01/2013								
16/01/2013								
23/01/2013								
30/01/2013								

\* Considerações importantes da **conjunta leitura** dos quadros acima ,que seguem consolidados no ANEXO 04, não percebidas ou ignoradas pela fiscalização, que demonstram claramente a regularidade da operação, frente a legislação vigente:

1. Pedido junto ao fornecedor emitido antes de receber pedido de todos os Clientes que adquiriram a mercadoria posteriormente.
  2. Licenças de Importação solicitadas antes de receber qualquer pedido de Clientes.
  3. **Pagamento de SINAL ao fornecedor realizado antes de receber qualquer pedido ou ARAS de Clientes.**
  4. Licenças de Importação Substitutivas solicitadas antes de receber qualquer pedido de Clientes.
  5. **Pagamento de SALDO ao fornecedor realizado com FINIMP 180 dias e posteriormente prorrogado por mais 180 dias.**
- > Isto se deve ao relacionamento, credibilidade e limites de crédito que a TORENT detém junto a instituições financeiras.

**>> Este pagamento realizado com FINIMP do Banco SANTANDER teve refinanciamento aprovado pelo Banco e somente foi quitado 360 dias depois da abertura do FINIMP (em 31/05/2015).**

6. Saldo Bancário suficiente para cobrir Débito ref. Registro da D.I., sem nenhuma necessidade de usar sinal recebido do Cliente.
7. Pgto de CTR Porto - Multilog bem depois do faturamento das primeiras vendas deste produto.
8. Pgto de CTR Multilog - Torrent bem depois do faturamento das primeiras vendas deste produto.
9. As vendas realizadas para a Ecofibras foram coletadas com caminhão próprio da empresa, e isso mostra, que a mercadoria estava no depósito da Torrent.
10. A utilização do Crédito concedido pelo Banco SANTANDER, entre a efetivação do negócio e seu pagamento, gerou um prejuízo cambial de R\$ 18.242,57.
11. A Torrent pagou juros ao Banco Santander para usar SEUS PRÓPRIOS limites de FINIMP e manter seus estoques próprios para atender seus Clientes.
12. As comercialização dos produtos importados foram suficientemente pulverizadas e não deixam dúvidas de que trata-se de mercadoria corrente que a Torrent comercializa no mercado nacional.
13. Pagamentos foram bastante pulverizados e os Clientes (incluindo a Ecofibras) pagaram a maior parte dos pagamentos depois de receber a mercadoria.
14. Os pagamentos com Boleto Bancário mostram que houve atrasos por parte da Ecofibras no título 04/10, e isso explica em parte o motivo pelo qual a Torrent exigiu antecipação de parte dos pagamentos a este Cliente.
15. A mercadoria em questão é composta por itens corriqueiros e que a Torrent regularmente tinha em seu estoque para atender seus clientes.

O fato de existir um adquirente pré-determinado da mercadoria importada, por si só, não configura interposição fraudulenta, a teor do que prescreve o inc. V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976.

A Fiscalização, como destacado na peça recursal afirma que:

Fls. 158

*Toda a documentação amealhada demonstra de forma cristalina que as faturas apresentadas nos despachos são inidôneas, pois ao deixarem de fazer menção ao verdadeiro adquirente, não se prestam a refletir a realidade das operações comerciais realizadas. Cumpre observar que o art. 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/1976, uma das bases legais da autuação considera como "dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias estrangeiras ou nacionais, na importação ou exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pelas operações, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros (g.n). Dessa forma e não restando nenhuma dúvida acerca da ocorrência das infrações acima indicadas no caso em referência, resta também configurado o dano ao Erário. [destaques acrescidos]*

Ao que parece, a própria Fiscalização fica em dúvida de qual infração teria sido cometida no caso em análise, a ocultação mediante fraude, ou simulação ou interposição fraudulenta de terceiros.

O art. 11 da Lei 11.281/2006 disciplina que:

“Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.”

Como visto, é incorreto o entendimento de que a compra e posterior venda para comprador predeterminado representa conta e ordem de terceiros.

Os pedidos de compras efetivados pela empresa Ecofibras foram realizados após as tratativas negociais de importação, conforme antes transscrito nos quadros apresentados pela Recorrente.

Pelos elementos dos autos percebe-se que a empresa Torent foi a responsável pelas fases comercial, financeiras, logística e transporte, desembaraço aduaneiro e pagamento dos tributos.

Importante salientar que é plenamente possível, que o adiantamento de recursos por parte do adquirente da mercadoria importada represente mero sinal (ou arras), como forma de garantir o cumprimento do negócio contratado. Tal prática é plenamente comum na realidade dos negócios econômicos e devidamente prevista nos arts. 417 a 420 do Código Civil.

Ditos dispositivos legais estão assim ementados:

“Art. 417. Se, por ocasião da conclusão do contrato, uma parte der à outra, a título de arras, dinheiro ou outro bem móvel, deverão as arras, em caso de execução, ser restituídas ou computadas na prestação devida, se do mesmo gênero da principal.

Art. 418. Se a parte que deu as arras não executar o contrato, poderá a outra tê-lo por desfeito, retendo-as; se a inexecução for de quem recebeu as arras, poderá quem as deu haver o contrato por desfeito, e exigir sua devolução mais o equivalente, com atualização monetária segundo índices oficiais regularmente estabelecidos, juros e honorários de advogado.

Art. 419. A parte inocente pode pedir indenização suplementar, se provar maior prejuízo, valendo as arras como taxa mínima. Pode, também, a parte inocente exigir a execução do contrato, com as perdas e danos, valendo as arras como o mínimo da indenização.

Art. 420. Se no contrato for estipulado o direito de arrependimento para qualquer das partes, as arras ou sinal terão função unicamente indenizatória. Neste caso, quem as deu perdê-las-á em benefício da outra parte; e quem as recebeu devolvê-las-á, mais o equivalente. Em ambos os casos não haverá direito a indenização suplementar.”

Nesta linha de raciocínio, não se pode interpretar que ato legalmente previsto no regramento civil pátrio possa vir a ser afastado ou configurado como conduta delitiva no ordenamento fiscal, em especial, quando a Fiscalização não logra êxito, através de prova robusta, demonstrar o contrário.

Prescreve o art. 110 do Código Tributário Nacional:

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Por todo o contexto encartado nos autos, é possível compreender pela regularidade das operações negociais havidas.

É de se registrar também, que a empresa importadora Torent obteve lucro com as operações questionadas pela Fiscalização, não havendo lógica em impor um ônus (lucro da importadora) à suposta interposta pessoa (Ecofibras) se a intenção fosse efetivamente de ocultá-la como real importadora.

O demonstrativo produzido pela Recorrente elucida tal questão:

NÚMERO D.I.	NOTA FISCAL ENTRADA	CUSTO TOTAL IMPORTAÇÃO VLR NF ENTRADA	NOTA FISCAL SAÍDA	VLR DA NF SAIDA	DIFERENÇA	% DE RESULTADO
1202736078	746	R\$198.838,05	750	R\$227.452,08	R\$28.614,03	<b>12,58%</b>
1210910405	861	R\$615.836,00	865/866/ 867/869/870	R\$725.449,98	R\$109.613,98	<b>15,1%</b>

Com razão a Recorrente ao afirmar:

“Empresa nenhuma interpõe outra empresa para aumentar seu custo de matéria prima em mais de 12% e 15%, isso por quer, sem nenhuma dúvida representaria um abrupto acréscimo no preço final de venda, o que a deixaria sem competitividade no mercado.”

A caracterização do ilícito previsto no art. 23, V, do DL nº 1.455/76 carece da imprescindível caracterização processual da fraude ou simulação, que não poderá ser presumida com base naquele único ato de omissão ou incorreção. Conforme se pode concluir, para que se configure o ilícito de ocultação previsto no art. 23, V, do DL nº 1.455, de 1976, há que se caracterizar, de forma inequívoca e por farta instrução probatória, a fraude ou simulação com vistas a dissimular, alterar ou excluir os atos ou negócios jurídicos constitutivos da sujeição passiva ou da posição de responsável pela importação, não se prestando a tal fito a simples caracterização do não atendimento dos requisitos e condições estabelecidos para a interposição de pessoas no despacho aduaneiro, quer por conta e ordem de terceiro ou por encomenda predeterminada, e sua consequente inexatidão ou incorreção nas informações prestadas ao Fisco por ocasião do registro de importação.

É lícito, dentro da administração empresarial da empresa importadora, a realização de suas importações mediante prévia encomenda ou expectativa de demanda, com o consequente repasse direto ou imediato das mercadorias por ocasião de sua nacionalização, sem que tal prática lhe descaracterize a realização das importações por conta própria, impute a condição de responsável tributária aos adquirentes das mercadorias, ou mesmo caracterize o ilícito previsto no art. 23, V, do DL nº 1.455/76, desde que a empresa importadora intervenha de

forma exclusiva nos atos de execução da importação, sem qualquer participação dos adquirentes das mercadorias, como é o caso em questão.

Para configuração do ilícito de ocultação previsto no art. 23, V, do DL nº 1.455, de 1976, há que se caracterizar, de forma inequívoca e por vasta instrução probatória, a fraude ou simulação com vistas a dissimular, alterar ou excluir os atos ou negócios jurídicos constitutivos da sujeição passiva ou da posição de responsável pela importação.

O conjunto probatório carreado ao processo não é capaz de desqualificar as operações na forma como realizadas, lastreando-se a exigência fiscal (lançamento), em presunções relativas, as quais, por si só, são insuficientes ao desiderato de demonstrar a ocorrência de ocultação do real adquirente das mercadorias importadas.

Neste sentido, cito os seguintes precedentes jurisprudenciais:

“Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 29/10/2007 a 11/01/2008

PRESUNÇÃO LEGAL. ADQUIRENTE. ANTECIPAÇÃO DE RECURSOS. IMPORTAÇÃO POR SUA CONTA E ORDEM. INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA. ÔNUS DA PROVA.

Não é próprio inferir que o adiantamento de recursos pelo adquirente de mercadoria de origem estrangeira, por si só, seja suficiente a caracterizar a conclusão presuntiva prevista no art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002. Apenas o recurso utilizado na realização da operação de comércio exterior tem o condão de vincular aquele que o dotou para efeito da sujeição passiva introduzida pelos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

ILÍCITO. OCULTAÇÃO. CONFIGURAÇÃO. IMPRESCINDÍVEL CONFIGURAÇÃO DE FRAUDE OU SIMULAÇÃO NOS ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS CONSTITUTIVOS DA SUJEIÇÃO PASSIVA.

Para que se configure o ilícito de ocultação previsto no art. 23, V, do DL nº 1.455, de 1976, há que se caracterizar, de forma inequívoca e por farta instrução probatória, a fraude ou simulação com vistas a dissimular, alterar ou excluir os atos ou negócios jurídicos constitutivos da sujeição passiva ou da posição de responsável pela importação, não se prestando a tal fito a simples caracterização do não atendimento dos requisitos e condições estabelecidos para a intermediação do despacho aduaneiro, quer por conta e ordem de terceiro ou por encomenda predeterminada, e sua consequente inexatidão ou incorreção nas informações prestadas ao Fisco por ocasião do registro de importação.

MERCADORIA IMPORTADA. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. INFORMAÇÃO OMITIDA OU PRESTADA DE FORMA INEXATA OU INCOMPLETA. MULTA DO REGULAMENTO ADUANEIRO.

Na importação por conta e ordem ou por encomenda, verificando-se que as informações administrativo-tributárias, cambiais ou comerciais estabelecidas nas Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002, ou Instrução Normativa SRF nº 634, de 24 de março de 2006, foram omitidas ou prestadas de forma inexata ou incompleta, mas não ficando configurado o dolo, pela ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação, deverá ser aplicada de forma objetiva a multa prevista no inciso III do art. 711 do Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009 - Regulamento Aduaneiro.

MERCADORIA IMPORTADA. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. IMPORTAÇÃO

**POR ENCOMENDA. OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. FRAUDE OU SIMULAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO.**

Na importação por conta e ordem ou por encomenda, o descumprimento das exigências estabelecidas nas Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002, ou Instrução Normativa SRF nº 634, de 24 de março de 2006, somente caracterizará o dano ao erário de que trata o inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, que enseja a aplicação da pena de perdimento, na forma do parágrafo 1º do mesmo dispositivo, se ficar configurado o dolo na conduta do infrator pela ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação.

**IMPORTAÇÃO POR CONTA PRÓPRIA. REVENDA A DISTRIBUIDOR OU CONSUMIDOR FINAL.**

A pessoa jurídica ao praticar todos os atos de comércio internacional com independência e seus próprios recursos, sendo o único responsável pela fase comercial, logística de transporte, desembarço, pagamento de tributos, arcando com a contabilização e revenda das mercadorias nacionalizadas a distribuidor interno ou consumidor final, assumindo todos os ônus e riscos à operação de importação, está praticando ato de comércio de compra e venda, independentemente do repasse direto e imediato das mercadorias por ocasião de sua nacionalização, não se configurando a encomenda prevista na Instrução Normativa SRF nº 634, de 2006.

**SUJEIÇÃO PASSIVA. ADQUIRENTE DE MERCADORIA IMPORTADA POR SUA CONTA E ORDEM E ENCOMENDANTE PREDETERMINADO DE MERCADORIA DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA. REQUISITOS.**

A interveniência do adquirente de mercadoria de procedência estrangeira na execução de sua importação é requisito imprescindível a sua sujeição passiva quantos aos impostos e infrações incidentes na importação, quer na figura de adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, quer por intermédio de pessoa jurídica importadora ou encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora, na forma prevista no art. 32, parágrafo único, alíneas ‘c’ e ‘d’, e art. 95, incisos V e VI, do DI nº 37, de 1966.

**IMPORTAÇÃO. OPERAÇÕES POR CONTA PRÓPRIA. ESPECTRO LEGAL DE GESTÃO EMPRESARIAL. IMPORTAÇÃO MEDIANTE PRÉVIA ENCOMENDA OU EXPECTATIVA DE DEMANDA. CONDIÇÃO.**

É perfeitamente lícito, então, dentro do espectro de gestão empresarial da empresa importadora, a realização de suas importações mediante prévia encomenda ou expectativa de demanda, com o consequente repasse direto ou imediato das mercadorias por ocasião de sua nacionalização, sem que tal prática lhe descharacterize a realização das importações por conta própria, impute a condição de responsável tributária aos adquirentes das mercadorias, ou mesmo caracterize o ilícito previsto no art. 23, V, do DI nº 1.455/76, desde que a empresa importadora intervenha de forma exclusiva nos atos de execução da importação, sem qualquer participação dos adquirentes das mercadorias.

**ILÍCITO. OCULTAÇÃO. EVIDÊNCIA. REPASSE DIRETO E IMEDIATO DAS MERCADORIAS IMPORTADAS. INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA.**

Quando se tenta caracterizar o ilícito de ocultação pelo repasse direto e/ou imediato das mercadorias por ocasião de sua nacionalização, ou utilizá-lo como elemento indiciário para tal, há que se ter muito bem caracterizado, mesmo que por outros elementos indiciários, o envolvimento, participação ou interveniência do adquirente das mercadorias nos atos de execução da importação, sem o que, a evidência se mostra insuficiente à conclusão pretendida, por não restar caracterizada a sujeição passiva objeto da ocultação, cabendo à autoridade fiscal demonstrá-la.

**AUSÊNCIA DE ESTRUTURA PARA ARMAZENAMENTO DE MERCADORIAS. ASPECTO IMPRÓPRIO A AFERIR INCOMPATIBILIDADE DO MONTANTE DE IMPORTAÇÕES REALIZADAS POR CONTA PRÓPRIA.**

A ausência de estrutura apta para o armazenamento dos bens é aspecto impróprio a caracterizar por si só a incapacidade do importador na realização da operação por conta própria, vez que esta poderá ser realizada para atender prévia demanda no mercado interno, com repasse direto e imediato da mercadoria importada a seu adquirente, com dispensa de estrutura própria para movimentação e armazenamento dos bens à espera de sua revenda, por mais que tal modelo operacional possa indicar indícios do envolvimento do adquirente na operação de importação dos bens, cabendo ao fisco apurá-los.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA EMPRESTADA. CONCLUSÕES OBTIDAS DO PROCEDIMENTO ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. OBRIGATORIEDADE DE SUA DEMONSTRAÇÃO PARA EFEITO DE IMPOSIÇÃO DE PENALIDADE.**

Com relação ao uso de provas emprestadas para instrução do lançamento fiscal, o que se admite é o uso de documentos e provas colhidos em outro regular procedimento fiscal, e não o empréstimo, unicamente, das conclusões daquele procedimento. Dessa forma, ainda que os autos tivessem sido instruídos com as provas citadas, haveria a fiscalização que analisá-las e demonstrar a caracterização das irregularidades que determinou o cometimento da infração e consequente imposição da penalidade lançada.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. SIMPLES COMPILAÇÃO DAS CONCLUSÕES DE PROCEDIMENTO FISCAL. AUSÊNCIA PROBATÓRIA.**

O Decreto 70.235/1972 dispõe que o auto de infração deve conter a descrição dos fatos e o enquadramento legal (artigo 10, incisos III e IV), bem como ser instruído com todos os “termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito” (artigo 9º, caput). É ônus da autoridade fiscal apresentar as provas dos fatos constituintes do direito da Fazenda — no caso presente, prova de que a empresa autuada cedeu o nome para importações de terceiros. O lançamento decorre apenas de síntese das conclusões de procedimento fiscal citada na “descrição dos fatos”. Supõe-se que tais conclusões devam estar assentadas em fatos e provas produzidas no procedimento levado a efeito nos termos da IN SRF 228/2002. No entanto, o auditor-fiscal deixou de consignar os fundamentos fático-probatórios da infração imputada no auto de infração.

**PROVA INDICIÁRIA. JUÍZO DE INFERÊNCIA.**

Para que o juízo de inferência resulte em verdade convincente é necessário que a base indiciária, plenamente reconhecida mediante prova direta, seja constituída por uma pluralidade de indícios, inter-relacionados, de modo a que se reforcem mutuamente, que não percam força creditória pela presença de outros possíveis contra indícios que neutralizem a sua eficácia probatória, e que a argumentação sobre que assente a conclusão probatória resulte inteiramente razoável em face de critérios lógicos do discernimento humano.

**Recurso de Ofício Negado**

Crédito Tributário Exonerado” (Processo n.º 11128.724943/2012-53; Acórdão n.º 3301-003.630; Relator Conselheiro Marcelo Costa Marques D’Oliveira; sessão de 23/05/2017)

“Assunto: Imposto sobre a Importação – II

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

**INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. AUSÊNCIA DE PROVA. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO. DESCABIMENTO.**

É descabida a aplicação da multa prevista no § 3º, do art. 23, do Decreto-lei n.º 1.455/1976, com a redação dada pelo art. 59, da Lei n.º 10.637/2002, c/c art. 81, inc. III, da Lei n.º 10.833/2003,

quando não provada a fraude ou simulação negocial, na realização de operações de importação, tendente à ocultação dos reais adquirentes das mercadorias, não se configurando a necessária interposição fraudulenta quando os intervenientes estão respaldados em contratos comerciais válidos, possuem capacidade econômico-financeira e operacional para realização das operações e não restou demonstrada qualquer irregularidade na sua execução, não servindo de prova meras conjecturas fundadas em relações societárias e direitos de exclusividade." (Processo nº 10074.720583/2015-73; Acórdão nº 3302-005.811; Relator Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida; sessão de 24/09/2018)

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 13/04/2005 a 12/03/2007

**INFRAÇÃO DE OCULTAÇÃO MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO, INCLUSIVE A INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. ARTIGO 23 DO DECRETO LEI N° 1455/76. NÃO CARACTERIZAÇÃO. CARÊNCIA PROBATÓRIA.**

O tipo infracional previsto no artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76 não é a mera ocultação do sujeito passivo nas operações de comércio exterior, mas a ocultação realizada "mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros", de modo que, para a caracterização da infração, deve ser identificado o dolo e a infração deve ser grave em substância e não uma infração meramente formal.

**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 N° 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." (Processo nº 10314.005794/2008-83; Acórdão nº 3401-005.157; Relator Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco; sessão de 23/07/2018)

Do voto do relator, destaco:

"25. De fato, a partir das hipóteses de não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados para a realização da importação, erige-se uma de interposição fraudulenta de terceiros. Sob os auspícios da norma, a constatação ausência de recursos por parte do importador para a realização da operação é dado suficiente para considerar que os haveres utilizados são provenientes de terceiro não descortinado aos controles aduaneiros. Não se tratando de uma das hipóteses caracterizadoras da presunção, deverá a autoridade aduaneira envidar esforços no sentido de construir um conjunto probatório apto a

demonstrar a fraude ou simulação perpetrada com o desígnio de interpor pessoa entre o acobertado e as autoridades fiscais.

26. Contudo, mesmo no caso daquilo que se denomina como uma hipótese presuntiva, o **mínimo a ser demonstrado** é que, de fato, a contribuinte não logrou êxito em comprovar a origem, demonstração esta da qual a acusação em apreço se ressente, como se demonstrou.

27. Assim, a autoridade fiscal não aponta sequer o mínimo para o estabelecimento da presunção e, muito menos, o dolo dos agentes envolvidos, pois comungamos do entendimento de que há necessidade de se demonstrar o intuito de enganar a Fazenda Pública com o objetivo de obtenção de vantagem que implique prejuízo ao controle aduaneiro para que seja possível se falar em uma interposição do tipo fraudulenta, este sim o comportamento que se reprime por meio de sanção punitiva de caráter gravoso, como é a pena de perdimento. Não se vislumbra, no presente caso, o *animus* de fraudar, o comportamento malicioso.”

Ainda:

#### “PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 27/11/2002 a 19/10/2007

#### PENA DE PERDIMENTO. COMPROVAÇÃO. FRAUDE, SIMULAÇÃO OU INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA.

Não comprovado objetivamente o dano ao Erário mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta de terceiros na importação de mercadorias ou, pela forma presumida, a indisponibilidade financeira do importador, não deve permanecer a pena de perdimento convertida em multa.

Recurso de Ofício Negado.” (Processo nº 10074.001230/2009-22; Acórdão nº 3101-001.078; Relator Conselheiro Luiz Roberto Domingo; sessão de 24/04/2012)

Diante do exposto, voto por dar provimento aos Recursos Voluntários interpostos por Torent do Brasil Importação e Exportação Ltda e pelo responsável solidário Dario Tomaselli Neto.

(assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade

## Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario

A presente Declaração de Voto tem por objetivo externar entendimento pelo qual divirjo bem fundamentado voto proferido pelo i. Relator.

Como consta do referido Voto, a conclusão fiscal foi assim exposta:

"A ocultação da real adquirente das mercadorias importadas, ECOFIBRAS, foi comprovada mediante a constatação de que as notas fiscais de entrada e saída da TORENT que ampararam referidas mercadorias foram emitidas logo após o desembarço aduaneiro, fato que demonstra que as mercadorias haviam sido negociadas anteriormente à importação, bem como pela comprovação do adiantamento de recursos empregados na importação, transferidos pela empresa ECOFIBRAS à empresa importadora TORENT".

Trata-se, também como bem exposto pelo Relator, de hipótese de interposição comprovada (inciso V do art. 23 do DL 1455/76), que, portanto, exige a efetiva comprovação da ocorrência da infração:

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

(...)

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

(...)

Na hipótese dos autos, minha divergência reside exatamente na “*comprovação do adiantamento de recursos empregados na importação, transferidos pela empresa ECOFIBRAS à empresa importadora TORENT*”.

O Relatório proferido pela DRJ sintetiza as razões pelas quais se entendeu ter ocorrido a efetiva comprovação de adiantamento de recursos para a importação:

Também demonstra a condição de real adquirente das mercadorias importadas o fato de a ECOFIBRAS ter adiantado recursos financeiros à TORENT para a liquidação dos contratos de câmbio vinculados às importações, antes ou logo depois do embarque das mercadorias no exterior, sendo a TORENT mera prestadora dos serviços necessários ao ingresso dessas mercadorias no território aduaneiro.

Entendo, contudo, que a antecipação parcial de recursos, ainda que para a liquidação de contrato de câmbio, é prática comercial legítima, sendo, portanto, razão insuficiente para comprovar a importação por conta e ordem de terceiros, mormente quando não restou comprovado que a importadora não detinha recursos próprios para realizar a importação por conta própria. Ainda que a antecipação parcial este possa ser um indício de prova, devem existir demais elementos aptos a caracterizar, de forma indiscutível, a ocorrência da fraude na importação, o que, a meu ver, não ocorreu na hipótese dos autos.

É o que cumpria assinalar, de modo a retratar a discussão da controvérsia havida em sessão de julgamento.

(assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário

Conselheiro Laercio Cruz Uliana Junior

O presente caso trata-se de ocultação do real importação com pena de perdimento convertida em multa aduaneira de 100%.

Para que seja aplicada a pena de perdimento ela deve estar contida em lei nos termos do art. 5º, XLV, da Constituição Federal, diante disso, verifica-se que as hipóteses de pena de perdimento é taxativa e não exemplificativa, contudo, a doutrina e jurisprudência tem caminhado no sentido de que em algumas para a aplicabilidade tal penalidade deve ter o elemento subjetivo que é o dolo, contudo, não englobando todos os casos.

De qualquer sorte, a previsão da pena de perdimento encontra-se elencado no art. 23, V, do Decreto-lei no. 1.455/76, *in verbis*:

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

(...)

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

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)"

No entanto, o presente caso merece ser analisado por outro prisma, ressalto, que a fiscalização compreendeu que a Importadora teve antecipação por parte real adquirente, assim, este último sendo o real importador.

O recebimento de valores por si só não é capaz de caracterizar qualquer presunção de ocultação do real adquirente por inexistência de capacidade financeira, vale ressalta que a legislação aduaneira tem de conviver em parcimônia com práticas e a legislação do mercado. Por isso entendo ser comum nos dias atuais ao se realizar qualquer negócio deva conter um sinal ou arras, nos termos do art. 417 a 420 do Código Civil, ainda, tal prática comercial pode ser socorrida do art. 4º da Lei de Introdução das Normas do Direito Brasileiro, na qual o costume é uma das fontes. De maneira acertada o Conselheiro Leonardo Toledo enfrentou o tema sobre tal possibilidade.

Com isso, que se busca com o art. 23 do Decreto-lei no. 1.455/76, V, é que seja considerado ocultante aquela pessoa que não tem condições financeiras; ou que se utiliza de terceiros para obter qualquer outro benefício (ex. tributário); ou fraude; etc.

No caso em apreço se discute se o Importador teria ou não condições econômicas. Pois bem! Acompanho em parte o Conselheiro Leonardo Toledo, por entender no caso da DI nº 12/1091040-5, a contribuinte não logrou êxito em demonstrar que tratava-se apenas de sinal, pois, o sinal seria no valor superior a 50% da mercadoria, diante de elevado valor, para mim não resta demonstrado que se apenas um sinal, se configurando, ausência de capacidade econômica.

Por outra banda, comprehendo ao se caracterizado o caso de sessão do nome a aplicação correta é da que o art. 33, fez previsão da aplicação da multa de 10% ou no mínimo de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) para quem realizar a cessão do nome:

**Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome**, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, **para a realização de operações de comércio exterior** de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários **fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).**

Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Dessa forma, houve a derrogação para quem faz cessão do nome, aplicando a multa de 10% por cento não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) e não multa de 100%.

Tal multa ela não tem natureza cumulativa, pois, trata-se do mesmo tipo sancionatório estabelecido pelo § 2º do Decreto-lei no art. 23 1.455/76.

Como já mencionado o importador que realizar a cessão do nome não está sujeito à aplicação da multa de 100% e tão somente na hipótese do art. 33, da Lei 11.488, diante **da derrogacão** da lei, contudo, ainda podendo aplicar o perdimento da mercadoria ou a multa à terceiro, uma vez, que esse é o real importador da mercadoria e existindo harmonização entre elas.

Ainda, os Tribunais tem adotado sobre a aplicabilidade do art. 33, vejamos:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPORTAÇÃO MEDIANTE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO DE BENS NA MULTA PREVISTA NO ART. 23, V E § 3º, DO DECRETO-LEI N. 1.455/1976.

PENALIDADE APlicável APENAS AO IMPORTADOR OCULTO. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA COM O ART. 33 DA LEI N. 11.488/2007.

1. A controvérsia veiculada nos presentes autos diz respeito à aplicação, em caráter solidário, da multa prevista no § 3º do art.

23 do Decreto-Lei n. 1.455/1976 ao importador ostensivo na hipótese de importação mediante interposição fraudulenta de terceiros efetiva (art. 23, V, do Decreto-Lei n. 1.455/1976) e presumida (§ 2º do Decreto-Lei n. 1.455/1976 e art. 33 da Lei n. 11.488/2007), quando da impossibilidade da aplicação da pena de perdimento prevista no § 1º de referido decreto.

2. A interpretação sistemática de referidos dispositivos denota que os casos de importação mediante interposição fraudulenta de terceiro - irrelevante seja ela efetiva ou presumida - admite a aplicação primeira da pena de perdimento de bens e, na sua impossibilidade, consequente aplicação da multa correspondente ao valor da operação ao importador oculto (§ 3º do Decreto-Lei n. 1.455/1976), bem como a aplicação da multa de 10% do valor da operação ao importador ostensivo (art. 33 da Lei n. 11.488/2007).

3. A lógica adotada pelo Tribunal de origem faz todo o sentido, uma vez que, com a pena de perdimento da mercadoria decorrente da interposição fraudulenta - seja ela efetiva ou presumida -, o patrimônio que realmente se busca atingir pertence ao importador oculto. Ora, se a própria pena de perdimento decorre justamente da conclusão de que houve interposição fraudulenta, ou seja, de que a importação que se realiza foi custeada por outra pessoa em desacordo com a legislação de regência, é forçoso concluir que a finalidade da norma, no seu conjunto, é atingir o patrimônio do real importador.

4. Tem-se que não foi por outra razão que o legislador, buscando também submeter o importador ostensivo a uma sanção, estipulou a multa de 10% do valor da operação quando ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (art.

33 da Lei n. 11.488/2007).

5. Registre-se, por fim, que não procede a alegativa fazendária de que a multa prevista no § 3º do Decreto-Lei n. 1.455/1976 seria aplicada somente quando houver cessão de nome pelo sócio ostensivo, pois a compreensão é que em toda e qualquer importação mediante interposição fraudulenta o importador se vale do seu nome para a realização das operações de comércio exterior de terceiros.

6. Recurso especial a que se nega provimento.

(REsp 1632509/SP, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/06/2018, DJe 26/06/2018. Superior Tribunal de Justiça)

**CESSÃO DE NOME. MULTA DE 10% SOBRE O VALOR ADUANEIRO DAS MERCADORIAS IMPORTADAS NA OPERAÇÃO ACOBERTADA. HIPÓTESES DE CABIMENTO. ARTIGO 33 DA LEI N° 11.488/2007. CONFIGURAÇÃO.** Para a combinação da multa proporcional por cessão de nome, exigese: (i) operação de comércio exterior realizada com acobertamento do real interveniente ou beneficiário; e (ii) que o acobertante seja pessoa jurídica, racional que deflui do art. 33 da Lei nº 11.488/2007 (Acórdão:3401-005.158 .Número do Processo:10280.723782/2013-36Data de Publicação:04/09/2018. Relator(a):LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJO BRANCO. CARF.)

**EMENTA: TRIBUTÁRIO E ADUANEIRO. PERDIMENTO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE INTERPOSTA PESSOA. PRESUNÇÃO DE BOA-FÉ ELIDIDA. ARTIGO 33 DA LEI N° 11.488/07.** 1. Para o afastamento da irregularidade constatada no procedimento administrativo, tratando-se de desfazimento da má-fé apurada no contexto probatório administrativo, é necessário que se colham elementos bastantes e idôneos à desqualificação da condição ostentada pela empresa. 2. Na hipótese, a retenção se dá com guarida na existência de elementos que despertam fundadas suspeitas quanto ao cometimento de infração à legislação, pela ocorrência de interposta pessoa. 3. O auto de infração, que redundou na aplicação da pena de

perdimento, está devidamente fundamentado, encontrando lastro nos documentos produzidos no procedimento administrativo, que dão conta de que a autora, de fato, promoveu a importação em favor de terceiro, sem a observância das regras pertinentes.

4. O artigo 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, não tem o condão de afastar a pena de perdimento, porquanto não implicou em revogação do artigo 23 do DL nº 1.455/76, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. Isso porque, a pena de perdimento atinge, em verdade, o real adquirente da mercadoria, sujeito oculto da operação de importação. A pena de multa de 10% sobre a operação, prevista no referido dispositivo legal, revela-se como pena pessoal da empresa que, cedendo seu nome, faz a importação, em nome próprio, para terceiros. O parágrafo único do aludido artigo, por sua vez, estatui que "à hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996". Essa complementação legal, constante do parágrafo único, abona o entendimento de que não houve a revogação da pena de perdimento para a hipótese retratada nos autos. (TRF4, AC 5008845-73.2013.4.04.7002, PRIMEIRA TURMA, Relator IVORI LUÍS DA SILVA SCHEFFER, juntado aos autos em 02/07/2015)

Assim, concluo que em face do art. 33, da Lei 11.488/07 ocorreu a derrogação do art. 23, V, do Decreto-lei 1.455/76, se aplicando tão comente a multa de 10% ao cedente.

(assinado digitalmente)

Laercio Cruz Uliana Junior