



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

Processo n° 13971.721496/2012-65
Recurso n° 1 Voluntário
Acórdão n° **3101-001.788 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 11 de dezembro de 2014
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO ADUANEIRO
Recorrente LINK COMERCIAL IMP. E EXP. LTDA. E
KAMINI IND. E COM.DE LINHAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 25/05/2007, 26/09/2008

DANO AO ERÁRIO. UTILIZAÇÃO DE RECURSOS DE TERCEIROS. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. MULTA DE VALOR EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO.

A importação de mercadorias com a utilização de recursos de terceiros presume-se por conta e ordem deste. O registro da Declaração de Importação sem a efetiva identificação do responsável pela operação viola o controle aduaneiro e caracteriza-se como dano ao Erário, sujeitando à aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas consumidos ou não localizadas.

DANO AO ERÁRIO. OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INFRAÇÃO DE MERA CONDUTA. CARACTERIZAÇÃO.

O dano ao Erário decorrente da ocultação das partes envolvidas na operação comercial que fez vir a mercadoria do exterior é hipótese de infração “de mera conduta”, que se materializa quando o sujeito passivo oculta a intervenção de terceiro, independentemente do prejuízo tributário perpetrado.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Valdete Aparecida Marinheiro e

Elias Fernandes Eufrásio. O conselheiro José Mauricio Carvalho Abreu votou pelas conclusões.

Henrique Pinheiro Torres - Presidente

Rodrigo Mineiro Fernandes – Relator.

EDITADO EM: 07/01/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Valdete Aparecida Marinheiro, José Henrique Mauri, Elias Fernandes Eufrásio, José Mauricio Carvalho Abreu e Henrique Pinheiro Torres.

Relatório

Adoto o relato do órgão julgador de primeiro grau até aquela fase (fls. 191 a 193), com as devidas adições:

Trata o presente processo de Auto de Infração lavrado em decorrência da caracterização da prática da interposição fraudulenta de terceiros na importação.

Segundo a fiscalização, a empresa LINK COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA, CNPJ 06.089.521/0001-43 (doravante denominada LINK), atuou como importador interposto da empresa KAMINI INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE LINHAS LTDA, CNPJ 79.418.042/0001-05 (doravante denominada KAMINI), real adquirente das mercadorias importadas por meio das Declarações de Importação (DI) n°s 07/0675728-3 e 08/1520303-3, registradas em 24/05/2007 e 26/09/2008, respectivamente.

A fiscalização, com base na documentação acostada aos autos, concluiu que a KAMINI não só já estava definida como a destinatária final das mercadorias antes do registro das DI, como foi a principal promotora da operação, além de lhe suportar o ônus financeiro.

Como resultado, foi aplicada a pena de perdimento das mercadorias importadas nos termos do art. 23, V, § 1º do Decreto-lei n° 1.455/76 (art. 618, XXII, § 1º do Regulamento Aduaneiro de 2002). Tendo em vista o consumo dos bens importados, o perdimento foi convertido em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias nos termos do § 3º do mesmo art. 23 (§ 1º do art. 618 do RA de 2002).

A empresa KAMINI foi autuada como responsável solidária pelos créditos lançados.

Tendo em vista os fatos narrados, foi lavrada Representação Fiscal para Fins Penais formalizada pelo processo administrativo nº 13971.721582/201278.

O Auto de Infração totalizou o valor de R\$174.721,32.

Intimada do Auto de Infração em 23/05/2012 (fl. 103), a interessada LINK apresentou impugnação em 20/06/2012, juntada às fls. 107 e seguintes, alegando em síntese:

a) tanto a importadora como a compradora das mercadorias tratam-se de empresas sérias e idôneas que não podem ser colocadas na vala comum de empresas “laranjas”, de fachada;

b) as operações objeto de autuação são operações normais de compra e venda, realizadas entre parceiros de negócios, que a essas operações agregam inúmeras outras importações nas modalidades de encomenda ou conta e ordem;

c) uma empresa não pode sofrer solução de continuidade nas suas operações por falta de matéria-prima por extrapolar momentaneamente seu limite no Siscomex. Se isso se verifica quando já adquiridas as mercadorias no exterior, recorre aos seus fornecedores já tradicionais para que possa ver suprida sua demanda;

d) esclarece que a compradora já diligenciou para ampliar seu limite no Siscomex, mas que isso leva certo lapso de tempo;

e) ressalta que essas operações não geram obrigação de pagamento de IPI – tarifa zero. Logo, não houve quebra de cadeia de IPI nem interposição fraudulenta nem dolo visando prejuízo ao Erário. Se não há possibilidade de qualquer vantagem a ser auferida, eventuais aportes financeiros entre as duas empresas envolvidas nas operações não descaracterizam esses fatos;

f) a impugnante tem disponibilidades financeiras vultosas comparativamente aos valores das importações em tela;

g) requer a improcedência do auto de infração, protestando pela produção de todas as provas admitidas em Direito.

Intimada do Auto de Infração em 24/05/2012 (fl. 101), a interessada KAMINI apresentou impugnação, postada nos Correios em 20/06/2012 (fl. 146), juntada às fls. 130 e seguintes, alegando em síntese:

a) os fatos e suspeitas em que se fundam a autuação e a consequente aplicação da pena de multa não se enquadram na hipótese prevista na lei, posto que não há nos autos qualquer indício de que a importadora não exista de fato. Ela existe de fato e legalmente, sempre recolhendo os tributos atinentes à operação de importação;

b) as duas operações de importação citadas pelas autoridades fiscais, que resultaram no abastecimento dos balcões da empresa varejista

KAMINI, foram realizadas de fato (e legalmente) pela empresa LINK, não tendo causado nenhum prejuízo ao Erário;

c) a KAMINI possui capacidade para fazer a operação tanto por conta própria, quanto por conta e ordem e não necessitava de qualquer artifício para fazer a aquisição da mercadoria. Observa que o empresário que importa mercadorias não poder ser compelido a importar diretamente, por conta própria;

d) a LINK atuava como importadora para a KAMINI na modalidade de operação por conta e ordem. No entanto, a LINK, apenas e tão somente em duas oportunidades, fez a importação como adquirente da mercadoria e em seguida vendeu licitamente as mesmas para a empresa KAMINI, tendo havido o recolhimento de todos os tributos devidos, não existindo qualquer prejuízo ao Fisco;

e) o que se pode admitir, hipoteticamente, seria a aplicação de uma multa de caráter acessório por terem, hipoteticamente, realizado operação de importação de forma diversa da exigida legalmente;

f) a operação da forma como aconteceu não retirou nem suprimiu da RFB qualquer capacidade de fiscalização, e clamar pelo caráter objetivo da norma vai na contramão de todos os princípios constitucionais tributários;

g) a multa aplicada tem caráter confiscatório e ofende ao princípio da proporcionalidade, posto que representa a totalidade do valor das mercadorias, maior do que o montante do tributo devido e que foi devidamente recolhido ao Fisco;

h) requer, ao final, seja julgada procedente a impugnação apresentada e, caso não seja esse o entendimento, seja a penalidade da multa reduzida ou aplicada multa de natureza acessória.

A 24ª turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I proferiu o Acórdão nº 16-56.455, referente a sessão de julgamento ocorrida em 26 de março de 2014, na qual julgou, por unanimidade de votos, improcedente a impugnação. O referido acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Data do fato gerador: 24/05/2007, 26/09/2008

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA.

Caracterizadas como por conta e ordem as operações de comércio exterior declaradas pela importadora como sendo em nome próprio, o que implicou ocultação do real adquirente das mercadorias, resta tipificada a figura da interposição fraudulenta, sujeitando tanto a importadora como a real adquirente, esta na condição de responsável solidária, à penalidade de perdimento das mercadorias, a ser convertida em multa equivalente ao respectivo valor aduaneiro, nos casos em que estas não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

*Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido*

Regularmente cientificadas do Acórdão da DRJ São Paulo I, as interessadas LINK e KAMINI interpuseram seus Recurso Voluntário, onde repisam os argumentos trazidos em suas impugnações.

O processo foi encaminhado a esta Seção de Julgamento e posteriormente distribuído a este Conselheiro.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Relator

Os recursos voluntários são tempestivos e, considerando o preenchimento dos requisitos de sua admissibilidade, merecem ser apreciados.

O lançamento diz respeito à infração de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, *inclusive a interposição fraudulenta de terceiros* (Art. 23, V e § 1.º, DL 1.455/76), prática definida como dano ao Erário, para a qual está prevista a pena de perdimento das mercadorias, ou multa equivalente ao respectivo valor aduaneiro, nos termos do Art. 23, § 3º, do mesmo Decreto-lei, no caso de consumo dos bens importados.

Passo, inicialmente, a verificar o tipo infracional “dano ao Erário” pela ocultação do sujeito passivo, real comprador e responsável pela operação”.

Do dano ao Erário pela ocultação do sujeito passivo

Toda a normativa de combate à interposição fraudulenta de terceiros no comércio exterior brasileiro fundamenta-se no artigo 237 da Constituição Federal, onde consta a expressa referência ao Controle Aduaneiro pelo constituinte:

Art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda.

O dispositivo constitucional reproduz a principal função aduaneira: o controle exercido sobre o comércio exterior. Trata-se da adoção pelo constituinte brasileiro do princípio do controle aduaneiro¹, sem o qual não haveria função aduaneira, retratando também o princípio da soberania nacional². Pode-se considerar o Controle Aduaneiro como o bem jurídico tutelado pelo Direito Aduaneiro, representando o poder soberano do Estado e seu poder de polícia, atuando na proteção da sociedade, através do combate à importação de

¹ Nesse sentido José Lence Carlucci (2001, p.25).

² Fazem referência ao princípio da soberania nacional, Roosevelt Baldomir Sosa (1996, p.44) e Luiz Roberto Domingo (2013, p.192). RODRIGO MINEIRO FERNANDES, Assinado digitalmente em 07/01

mercadorias de importação restrita ou proibidas, como instrumento de combate ao tráfico de drogas, de armas e lavagem de dinheiro, como proteção à sociedade no que diz respeito à saúde pública e proteção do meio ambiente, além da proteção da economia nacional. Reflete também outra característica do Direito Aduaneiro: a formalidade requerida nos atos praticados junto à administração aduaneira, não como mera obrigação acessória e burocrática, mas como medida de controle e segurança dos atos aduaneiros praticados. Portanto, toda a análise das normas infraconstitucionais aduaneiras e operações de comércio exterior devem ter como referência a obediência ao controle aduaneiro, por expressa determinação constitucional.

No Brasil, a previsão legal do controle aduaneiro está no artigo 44 do Decreto-lei nº 37/66, *verbis*:

Art.44 - Toda mercadoria procedente do exterior por qualquer via, destinada a consumo ou a outro regime, sujeita ou não ao pagamento do imposto, deverá ser submetida a despacho aduaneiro, que será processado com base em declaração apresentada à repartição aduaneira no prazo e na forma prescritos em regulamento. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 01/09/1988)

A Declaração de Importação – DI apresentada pelo importador é o documento base para o despacho aduaneiro de importação, conforme previsão legal. Seu registro, de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, consiste em sua numeração por meio do SISCOMEX, serve como termo inicial para o despacho aduaneiro e como referência para cálculo do imposto de importação. Trata-se de informações prestadas exclusivamente pelo importador, através do SISCOMEX, que são registradas eletronicamente e recebem uma numeração sequencial. A declaração de importação deverá conter a identificação do importador, a identificação, classificação, valor aduaneiro e a origem da mercadoria, além de outras informações relativas à operação de importação, conforme determinação da Secretaria da Receita Federal do Brasil. A identificação do importador e do responsável pela operação é elemento indispensável para que a administração aduaneira exerça o devido controle sobre as operações de importação. Aqui a matéria aduaneira utiliza-se de institutos tributários, com a identificação do sujeito passivo em atendimento à norma que se retira do artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN, apontando quem são os sujeitos de direitos obrigados ao pagamento dos tributos ou das penalidades pecuniárias, conforme definição do artigo 121 do CTN:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único, O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

O artigo 1º do Decreto-Lei nº 37/66 dispõe que o Imposto de Importação incide sobre mercadoria estrangeira, definindo seu fato gerador na entrada de mercadoria de origem estrangeira no território nacional. O seu artigo 31 definiu como contribuinte do imposto ***o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional.*** Portanto, qualquer pessoa que promover a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional, além de outras expressamente determinadas por lei, figura-se no pólo passivo da obrigação tributária, devendo ser identificada na competente Declaração de Importação.

Entretanto, nem sempre quem é declarado como importador efetivamente o é de fato. Em determinadas operações quem efetivamente promove a operação de importação, ordena ou provoca de alguma forma a entrada de mercadorias estrangeiras no território nacional, não figura na operação como importador ou responsável, por motivos diversos³. Esse sujeito oculto é o real detentor dos recursos, a pessoa que detém capacidade contributiva compatível com a operação e não figura na operação como importador. Em virtude do emprego de fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta de terceiros, oculta-se da relação obrigacional tributária, de modo a ludibriar a ação fiscalizatória da Receita Federal do Brasil – RFB.

Como consequência do acentuado desenvolvimento do comércio exterior, visando a transparência das operações de importação e o efetivo controle aduaneiro, no início do século XXI houve uma evolução na legislação aduaneira, com a edição de diversas normas que procuraram regular as operações de importação, dentre as quais destaca-se a Medida Provisória nº2.158-35, de 24/08/01, que assim dispôs:

Art 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro; [...]

Com base no dispositivo legal supra, a Secretaria da Receita Federal editou a IN SRF nº225, de 18/10/02, regulamentando as **importações "por conta e ordem de terceiros"**:

Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que opere por conta e ordem de terceiros será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.

Parágrafo único. Entende-se por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial.

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

Parágrafo único. O registro da Declaração de Importação (DI) pelo contratado ficará condicionado à sua prévia habilitação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), para atuar como

³ Relaciona-se algumas vantagens que podem ser auferidas indevidamente pela prática da ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação: (i) burlar os controles de habilitação para operar no comércio exterior, evitando uma auditoria preventiva por parte da fiscalização aduaneira; (ii) blindagem patrimonial, no caso de possível lançamento tributário; (iii) quebra da cadeia de incidência do IPI; e (iv) lavagem de dinheiro e ocultação de bens e valores.

importador por conta e ordem do adquirente, pelo prazo previsto no contrato.

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

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

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

A atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiros condiciona-se ao atendimento dos requisitos e condições estabelecidos na IN SRF nº225, conforme expressa previsão legal (art. 80 da MP 2.158-35/2001). Essa atuação pode variar de acordo com a negociação entre partes, mas pressupõe um requisito básico: a operação comercial internacional é efetuada pelo real adquirente, que contrata uma pessoa jurídica para promover o despacho aduaneiro de importação, registrando a Declaração de Importação em nome dela (importadora contratada).

Destaca-se que quem promove a operação comercial internacional é a real adquirente, não a importadora declarada. Esta é apenas uma prestadora de serviço, logicamente com interesse comum na operação.

Se a mercadoria foi adquirida por um terceiro, independentemente da responsabilidade pelo fechamento do câmbio, o importador ostensivo, para efeito da legislação, estará agindo como importador por conta e ordem e deverá, sob pena de se sujeitar a penalidades, instruir o despacho de importação nos moldes do que definiu o art. 3º da referida Instrução Normativa.

A identificação do real adquirente, sujeito passivo da operação de importação, não foi trazida exclusivamente pela IN SRF 225. O artigo 31 do Decreto-Lei nº 37/66 definiu como contribuinte do imposto *o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional*, ou seja, aquele que promoveu, concorreu para a realização da operação, negociou e proporcionou as condições para a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional: o real adquirente das mercadorias importadas. Logicamente, concorrendo com o importador declarado, que também foi um instrumento ativo para a ocorrência da importação.

Portanto, como o real adquirente também é o contribuinte do imposto de importação, sua identificação, tanto para fins aduaneiros (controle aduaneiro) como para fins tributários (identificação do sujeito passivo do imposto de importação), no momento de registro da Declaração de Importação é imprescindível. Em caso de sua ocultação, estar-se-á diante de um quadro que não condiz com a realidade tributária, ou seja, o elemento pessoal da regra matriz de incidência do imposto de importação terá sido alterado, excluindo indevidamente da obrigação tributária o responsável pela entrada da mercadoria em território aduaneiro; também, conforme já exposto, estar-se-á diante de uma violação ao bem jurídico tutelado pelo direito aduaneiro, o seu controle.

Dando seqüência às medidas de controle aduaneiro adotadas no início do século XXI, com fins de combater a prática de ocultação do sujeito passivo nas operações de importação, foi editada em 30/12/2002 a Lei 10.637, cujo artigo 27 tratou da presunção legal de operação de comércio exterior por conta e ordem de terceiros, quando realizada mediante utilização de recursos deste:

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.

A Lei 10.637/2002 também trouxe o tipo infracional em análise. Seu artigo 59 alterou a redação do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, incluindo entre as infrações consideradas como dano ao Erário a 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:

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)

Em exame ao texto do inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, após a alteração processada pela Lei 10.637/2002, percebe-se que a conduta dolosa reside em ocultar o real sujeito passivo da operação de importação, ou seja, aquele que promove a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional, utilizando-se de artifícios fraudulentos ou simulatórios, inclusive mediante a interposição fraudulenta de terceiras pessoas.

A conduta apenada é, como se viu, “ocultar o sujeito passivo, o real vendedor, comprador ou o responsável pela operação”, **mediante fraude ou simulação**, e não com a finalidade de fraudar ou simular.

Ante à impossibilidade de prever, elencar e combater todas as conseqüências da ocultação das partes envolvidas na operação, o legislador optou por combater esse meio de execução. O Dano ao Erário decorrente da ocultação das partes envolvidas na operação comercial é hipótese de infração “de mera conduta”, que se materializa quando o sujeito passivo oculta a intervenção de terceiro, (adquirente da mercadoria). Trata-se de medida de proteção ao controle aduaneiro, de forma a combater operações fraudulentas e/ou simuladas.

Para a definição de fraude e simulação, recorro aqui a conceitos tributários, aduaneiros e do direito privado.

A definição de fraude é encontrada no Direito Tributário na Lei nº 4.502/1964:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da

obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Conforme já exposto, na ocultação do sujeito passivo está caracterizada a modificação de uma das características essenciais da obrigação tributária principal: seu elemento pessoal. Indevidamente, o sujeito passivo (adquirente) não responderá pelo imposto devido na operação, em uma clara afronta ao princípio da capacidade contributiva e da igualdade tributária.

Já a simulação, dentro da definição de Alberto Xavier como “um caso de divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada), procedente de acordo entre o declarante e o declaratório e determinada pelo intuito de enganar terceiros”, está claramente caracterizada na ocultação do sujeito passivo. Recorro também ao conceito civilista de simulação, previsto no §1º do art. 167 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil):

Art. 167 – É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 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.

A simulação ocorre quando o importador ostensivo declara a operação como sendo por conta própria, mas, na realidade, é por conta e ordem de terceiros ou por encomenda. A natureza da operação declarada é uma (importação por conta própria) e na realidade é outra (importação por conta e ordem de terceiros ou por encomenda).

Também é encontrado no direito aduaneiro a previsão de simulação, dada pela IN SRF Nº 228/2002 (grifo nosso):

Art. 13. A prestação de informação ou a apresentação de documentos que não traduzam a realidade das operações comerciais ou dos verdadeiros vínculos das pessoas com a empresa caracteriza simulação e falsidade ideológica ou material dos documentos de instrução das declarações aduaneiras, sujeitando os responsáveis às sanções penais cabíveis, nos termos do Código Penal (Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940) ou da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, além da aplicação da pena de perdimento das mercadorias, nos termos do art. 105 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966.

A ocultação do sujeito passivo nas operações de importação impacta de forma direta na obrigação tributária, em seu elemento pessoal, qual seja, a sujeição passiva, caracterizando a fraude. Da mesma forma, a omissão da informação do real importador ou responsável pela operação na Declaração de Importação, evadindo-se do devido controle aduaneiro na importação, caracteriza-se como simulação, visto que ocorre a divergência entre a vontade e a declaração, procedente de acordo entre o declarante e o declaratório e determinada pelo intuito de enganar terceiros, no caso a fiscalização aduaneira. Na ocultação fraudulenta ou simulatória, o sujeito passivo fica a margem da relações obrigacional tributária e do devido controle aduaneiro.

A ocultação do sujeito passivo mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta de terceiros consiste em uma infração tipificada como dano ao Erário, conforme previsto no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei 1.455/1976, independentemente de se identificar qual a vantagem (financeira ou não) efetivamente obtida com as operações.

Marco Antônio Abdo⁴, em brilhante explanação sobre o tema, apontou a diferença entre o conceito de dano ao Erário do conceito de dano que é utilizado no Direito Civil: não está relacionado à ocorrência de lesão patrimonial ou moral; não requer, necessariamente, considerações sobre questão do pagamento de tributos, salvo nos casos em que tal fato é previsto no tipo aduaneiro; e alcança somente as situações elencadas pelo art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, c/c art. 105 do Decreto-lei nº 37/1966, de forma taxativa, sendo inclusive aplicável a bens imunes ou isentos. Tal interpretação decorre da identificação do bem tutelado pelo Direito Aduaneiro, o controle, ao invés do caráter meramente arrecadatório do Direito Tributário. Importa-se, na análise da infração, a violação do controle aduaneiro mediante fraude ou simulação, e que o dano ao Erário decorreu dessa conduta ilícita tendente a burlar a Administração Aduaneira.

Dos fatos apurados no procedimento fiscal

O julgador *a quo* concluiu pela ilegalidade das operações sob comento, pela presença dos seguintes elementos probatórios nos autos, a saber:

- 1) *do conhecimento marítimo que subsidiou a importação promovida pela DI nº 07/06757283, emitido em 31/03/2007, em que a empresa LINK se declarou como importadora por conta própria, já constava o nome da empresa KAMINI no campo "Notify Party" (vide fl. 85);*
- 2) *embora a DI nº 07/06757283 tenha sido registrada em 24/05/2007, planilha elaborada pela própria importadora LINK acusa o recebimento de valores a título de adiantamento de recursos por parte da KAMINI em datas anteriores ao registro da DI, senão vejamos:*

Venda Mercado Interno	
6621	08/06/2007
DATA	Recebimentos
10/05/2007	96.075,00
23/05/2007	34.850,00
15/06/2007	16.683,23
SALDO	147.608,23

- 3) *a mesma situação se repete em relação à DI nº 08/15203033, registrada em 26/09/2008 como sendo uma importação por conta própria da LINK, posto haver sido comprovado nos autos adiantamento de valor por parte da KAMINI no montante de R\$ 32.100,00 no dia anterior ao registro da DI (vide extrato bancário de fl. 65);*
- 4) *os adiantamentos de recursos acima constatados foram objeto de competente registro na contabilidade da importadora, conforme atestam os documentos de fls. 49/74;*

⁴ Seminário sobre Interposição Fraudulenta em operações de Comércio Exterior, Secretaria da Receita Federal do Brasil, São Paulo, 2010. RODRIGO MINEIRO FERNANDES, Assinado digitalmente em 07/01

/2015 por RODRIGO MINEIRO FERNANDES, Assinado digitalmente em 09/01/2015 por HENRIQUE PINHEIRO TORRE

5) no período de junho de 2006 a outubro de 2008, a fiscalização apurou que houve onze operações de importação junto ao mesmo exportador sul-coreano, das quais oito foram declaradas pela importadora LINK como por conta e ordem da adquirente KAMINI; uma foi realizada diretamente pela própria KAMINI; e duas, ora objeto de autuação, foram declaradas como realizadas por conta própria da LINK. Vejamos o quadro elaborado pelo fisco:

NUM DI	DIA REGIS	NOME EXP	NOME IMP	NOME ADQUIR	CIF DOLAR
06/07307450	23/jun/06	RIO	KAMINI	KAMINI	9.534,99
07/00353407	09/jan/07	RIO	LINK	KAMINI	47.933,40
07/02757017	03/mar/07	RIO	LINK	KAMINI	47.609,04
07/06757283	24/mai/07	RIO	LINK	LINK	47.072,20
07/09742198	24/jul/07	RIO	LINK	KAMINI	47.749,24
07/13909158	10/out/07	RIO	LINK	KAMINI	39.066,20
08/05166445	08/abr/08	RIO	LINK	KAMINI	40.528,53
08/09718183	27/jun/08	RIO	LINK	KAMINI	44.115,31
08/12749698	19/ago/08	RIO	LINK	KAMINI	41.127,88
08/15203033	26/set/08	RIO	LINK	LINK	45.193,22
08/16864173	23/out/08	RIO	LINK	KAMINI	41.053,93

6) a fiscalização apurou ainda que o quadro acima sinaliza um outro objetivo de fraude: a burla ao Siscomex, mais precisamente à sistemática de habilitação, no que concerne aos limites (estimativas) de cada importador. Na época da primeira interposição, em 24/05/2007, a KAMINI possuía um limite de US\$ 150.000,00, para seis meses, o que, com o registro daquela DI em seu nome ou como adquirente, a faria extrapolar tal limite. A empresa somente foi habilitada como ordinária, em 11/09/2008, mesmo assim no limite de US\$ 325.008,00.

Concordo com o entendimento do julgador *a quo* quando conclui que “as duas operações autuadas não se tratavam de importações por conta própria da LINK, mas sim de operações de importação por conta e ordem de terceiro, operações estas em que a real adquirente KAMINI permaneceu oculta aos olhos da fiscalização”.

No caso em questão, ficou evidente o intuito doloso da recorrente quando não registrou nas declarações de importação os responsáveis pelas operações, ocultando-os. Existiu a intenção deliberada do agente em praticar o ilícito, esquivando-se do devido controle aduaneiro na importação. A simulação das operações de importação é evidente, visto que ocorreu a divergência entre a vontade e a declaração, procedente de acordo entre o declarante e o declaratório e determinada pelo intuito de enganar terceiros, no caso a fiscalização aduaneira. Também é evidente a fraude praticada, caracterizada como uma ação dolosa tendente a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação principal, no caso a sujeição passiva.

Ficou plenamente comprovado que a KAMINI era a destinatária predeterminada das mercadorias, tendo adiantado os recursos para a realização das operações de importação. Conforme determina o artigo 27 da Lei nº 10.637/2002, a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste para fins de aplicação da legislação de regência.

O motivo do ato ilícito praticado também ficou comprovado: a violação ao controle aduaneiro, com a ocultação da KAMINI nas operações de importação declaradas, tendo em vista a extrapolação do seu limite de operações no SISCOMEX.

Conforme já exposto pelo julgador *a quo*, restou evidente que a natureza do negócio firmado entre a LINK e a KAMINI não tem natureza de compra e venda mercantil, mas de prestação de serviço de importação. Da parte da KAMINI, trata-se de terceirização de suas atividades, por meio da qual foi transferida à LINK a execução de suas operações de importação de mercadorias estrangeiras, a exemplo do que ocorreu nas outras operações constantes do quadro elaborado pelo fisco e reproduzido linhas atrás, em que a natureza da operação foi corretamente declarada.

Dessa forma, entendo que está perfeitamente configurada a infração imputada às empresas recorrentes, com a ocorrência de dano ao erário pela ocultação do sujeito passivo ou responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, conforme tipo previsto no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, alterado pela Lei nº 10.637/2002, sujeito à multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, pela não localização da mercadoria ou seu consumo ou revenda.

Também não merece reparo o auto de infração quanto à responsabilidade solidária de ambas as recorrentes na multa aplicada pela prática da infração, por estar perfeitamente caracterizada a ocultação do sujeito passivo, do real adquirente e do real responsável pela operação, e a concorrência de ambas as empresas para a prática da infração.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala das sessões, em 11 de dezembro de 2014.

[assinado digitalmente]

Rodrigo Mineiro Fernandes – Relator