



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

Processo n° 10983.720246/2013-61
Recurso n° . Voluntário
Acórdão n° 3301-003.873 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de junho de 2017
Matéria MULTA DANO AO ERÁRIOO
Recorrente ENTRERIOS GESTÃO DE NEGÓCIOS LTDA ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 14/10/2011

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO.

Não há que se cogitar de nulidade quando o auto de infração e o acórdão recorrido preenchem os requisitos legais, o processo administrativo proporciona plenas condições à interessada de contestar o lançamento e inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no CTN ou Decreto 70.235, de 1972.

MULTA. NATUREZA ADMINISTRATIVA/ADUANEIRA COM FOCO NA MERCADORIA EM FACE DO IMPORTADOR/EXPORTADOR OSTENSIVO.

A pena de **perdimento da mercadoria**, em decorrência da **interposição fraudulenta de terceiros** nas operações de comércio exterior, é tipificada no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976.

O objeto primário da reprimenda aduaneira à interposição fraudulenta é a apreensão da mercadoria em face, primeiro, do importador ou exportador ostensivo, podendo ainda responder pela infração terceiro que concorreu para a prática delituosa (artigo 95 do Decreto-lei nº 37/66).

A sanção decorrente da **interposição fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior** (inciso V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76) repercute na própria **mercadoria**, que, em tais casos, é expropriada do sujeito passivo, sendo tal inflição substituída pela multa equivalente ao valor dos produtos apenas nos casos em que inexistente a possibilidade de sua apreensão (vide parágrafos 1º e 3º do mesmo artigo 23).

Realidade em que, comprovada a interposição fraudulenta de empresa para intermediar operações de comércio exterior, legítima a exigência da multa equivalente ao respectivo valor aduaneiro da mercadoria, capitulada no artigo 23, § 3º, do Decreto-lei 1.455/76.

A presunção decorre de lei e implica na inversão do ônus da prova, atribuindo ao importador a responsabilidade da demonstração da forma de financiamento de suas importações.

DANO AO ERÁRIO.

Perdimento convertido em multa equivalente ao valor aduaneiro dos bens. Considera-se dano ao erário a interposição fraudulenta de terceiros, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, na hipótese em que as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

A responsabilidade solidária já estava definitiva na esfera administrativa pela falta de apresentação do recurso voluntário pela responsável solidária.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente e Relator.

Participaram do julgamento os conselheiros José Henrique Mauri, Liziane Angelotti Meira, Luiz Augusto do Couto Chagas, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Contra a empresa ENTRERIOS GESTÃO DE NEGÓCIOS LTDA ME foi lavrado Auto de Infração em sede do procedimento especial de fiscalização aduaneira da Declaração de Importação nº 11/19481386, registrada em 14/10/2011, por conta e risco próprios, em face de ter restado apurado ao seu final a infração tipificada como “Dano ao Erário” decorrente da ocultação do real adquirente, MAXILIGAS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE METAIS LTDA ME, mediante simulação e interposição, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, em face da impossibilidade de apreensão das mercadorias, vez que não foram localizadas ou já tenham sido consumidas. Por conseguinte, foi lavrado e registrado o AI em causa para o lançamento do crédito tributário total de R\$ 167.933,68.

A Fiscalização relatou um extenso rol de providências investigatórias sobre as atividades do comércio exterior praticadas pela empresa (coleta de documentos, arquivos magnéticos e informações de interesse fiscal, bem como a tomada a termo do depoimento de diversas pessoas, direta ou indiretamente relacionadas com a fiscalizada); assim como uma larga sequência de reintimações fiscais (seguidamente desatendidas, total ou parcialmente) que, ao final, possibilitaram a apuração de diversos fatos e elementos indiciários, dos quais destacaremos os principais, como segue:

1. Que a fiscalizada, cientificada do início da fiscalização em 15/08/2012, apresentou alguns documentos na sede da IRF/Florianópolis em 20/08/2012, atendendo parcialmente aquela primeira intimação fiscal. Na sequência dos trabalhos, em 11/09/2012, foi expedida nova intimação solicitando, para em dez dias, informar sobre suas contas bancárias e apresentar os extratos dessas contas no período fiscalizado (01/01/2011 a 31/12/2011), espelhando suas movimentações bancárias.

2. Que em face ao atendimento apenas parcial daquela intimação, em 17/10/2012 foi expedida nova intimação (ciência em 23/10/2012 por AR/Correios) para a fiscalizada apresentar os extratos bancários de outras contas que possui, mas que, por alguma razão, deixara de apresentar esses extratos quando anteriormente intimada. Além dos registros bancários já citados, também foi intimada a apresentar documentação que comprovasse os lançamentos contábeis correspondentes a dois depósitos efetuados em sua conta poupança como contrapartida para futura integralização de capital e outro depósito na mesma conta poupança advindo do caixa geral. Em acréscimo, também foi intimada a prestar esclarecimentos sobre o envio de Notificações Extrajudiciais ao seu “cliente” MAXILIGAS INDUSTRIA E COMERCIO DE METAIS LTDA ME, uma vez que este encontrava-se devedor da mercadoria importada através da DI em causa (DI nº 11/19481386, registrada pela ENTRERIOS em 14/10/2011), vendida para este adquirente.

3. Que esta última intimação foi respondida em 29/10/2012, diretamente na sede da IRF/Florianópolis tendo sido apresentados alguns documentos bem como foi também informado que as notificações extrajudiciais foram encaminhadas pessoalmente ao adquirente através de um contato efetuado por um escritório de advocacia localizado em São Paulo, capital. Registrou, nesse ponto que nada mais se comprovou sobre essa versão apresentada. Apontou que a fiscalizada limitou-se a declarar que as Notificações Extrajudiciais para

cobrança de seu suposto cliente/devedor se deram de forma pessoal por uma terceira firma de advocacia, sem maiores comprovações, remanescendo assim inexplicavelmente na sua contabilidade saldo em aberto de R\$ 160.347,05.

4. Que adicionalmente, apresentou três documentos particulares (sem reconhecimento de firma pelos sócios da fiscalizada) referenciando um depósito conjunto na proporção das quotas do Contrato Social de cada um dos sócios como forma de reserva para futura integralização de Capital Social, incluindo aquele valor que na contabilidade está descrito como depósito oriundo do caixa geral. Foram apenas estes os documentos apresentados, mesmo havendo sido intimado especificamente para “além de apresentar a documentação referente aos lançamentos contábeis, comprovar a disponibilidade dos valores por parte do sócio que realizou adiantamento para integralização do capital, assim como a transferência desses valores”. Aduziu que era de se esperar como resposta, no mínimo, o extrato bancário comprovando a transferência da conta de cada um de seus sócios dos valores creditados na conta da fiscalizada, como forma de provar a efetiva transferência e integralização dos valores.

5. Que em 15/01/2013 foi expedida nova intimação solicitando os documentos de conhecimento de carga que acompanharam as mercadorias vendidas através da Nota Fiscal nº 1711 de 19/10/2011 (mercadorias importadas através da DI em causa) e também, de forma bem clara e objetiva, a comprovação da origem, disponibilidade e efetiva transferência (comprovante de depósito, extrato bancário) das operações de integralização de capital realizadas pelos sócios. Essa intimação foi enviada através da via postal e recebida no endereço do fiscalizado em 17/01/2013, conforme AR dos Correios. A resposta a esta intimação foi protocolada em 28/01/2013 na IRF/Florianópolis e em resumo limitou-se a NÃO apresentar os documentos solicitados. Registrou que dessa forma a fiscalizada absteve-se de comprovar a efetiva transferência de recursos utilizados em suas operações do comércio exterior.

6. Que o “cliente” da fiscalizada, MAXILIGAS, também foi intimado (17/01/2013) a apresentar esclarecimentos sobre a aquisição das mercadorias em causa, importadas ao amparo da Declaração de Importação nº 11/19481386, registrada pela ENTRERIOS em 14/10/2011. Assim sendo aquela PJ foi intimada a apresentar, dentre outros, documentos tais como cópia da última consolidação do contrato social, documentos com foto e assinatura de seu representante legal, cópia do conhecimento de carga da mercadoria, cópia de eventual contrato para importação por Conta e Ordem com a empresa fiscalizada e também os comprovantes de transferência para a conta poupança da fiscalizada em valores iguais aqueles alegados para integralização de capital, pelo fato de que, nesse ponto dos trabalhos, a fiscalização já possuía fortes indícios de que aqueles depósitos eram na verdade, pagamentos pela importação feitos pelo real adquirente (MAXILIGAS) ao importador (ENTRERIOS). Esta intimação foi recebida pela via postal em 21/01/2013 (conforme AR dos Correios) e respondida somente em 27/02/2013. Registrou que na resposta da empresa MAXILIGAS ficou comprovado que aqueles depósitos na conta poupança da fiscalizada correspondiam às antecipações para o pagamento da importação em questão, demonstrando assim a simulação e falsificação de respostas do importador nas respostas que apresentou às intimações realizadas pela Fiscalização.

7. Relatou o fato de que simultaneamente à entrada das mercadorias em causa correspondeu, na mesma data, a sua saída integral para o estabelecimento da empresa MAXILIGAS. Ou seja, para a Nota Fiscal de Entrada corresponde uma e somente uma Nota

Fiscal de Saída, denotando uma venda “casada”. Aduziu, nessa passagem, que essa relação de unicidade de Notas Fiscais de Saída para cada entrada é típica das importações por conta e ordem de terceiros ou para revenda a encomendante predeterminado, fato que reforçou o quadro indiciário de interposição fraudulenta.

8. Verificou que nas datas em que seus contratos de câmbio venceram a fiscalizada recebia de seu adquirente MAXILIGAS valores que cobriam de forma exata ou quase igual aquelas avenças cambiais. Consignou, nesse ponto, que esses valores seriam para cobrir os custos de importação; sendo que uma semana após a emissão da Nota Fiscal de saída, a importadora ENTRERIOS recebeu seu último pagamento, este representando seu lucro na operação. Aduziu que esta seria mais uma evidência que as vendas no mercado interno trataram-se na verdade de “serviços de importação” prestados pela fiscalizada e não de vendas reais, realizadas por importadores que praticam margens muito maiores devido ao risco comercial inerente às importações efetuadas por sua própria conta e risco.

9. Registrou também que a fiscalizada tentou mascarar sua operação de interposição junto ao adquirente MAXILIGAS alterando as descrições dos lançamentos contábeis da conta poupança no Banco do Brasil nº 0100136958 para apresentá-las como se fossem depósitos dos sócios para futura integralização do capital social, mediante a modificação do histórico dos lançamentos e a conta de contrapartida dos depósitos feitos naquela conta poupança (colacionou o histórico anterior e o modificado).

10. Relatou que com a resposta do adquirente (MAXILIGAS) à intimação que lhe foi destinada (17/01/2013) restou comprovado que os depósitos efetuados na conta poupança do importador foram TODOS realizados pelo adquirente em função da importação em questão, inclusive os depósitos efetuados no dia 05/10/2011 em valor total de R\$ 15.000,00 e contabilizados de forma errônea como oriundos do “caixa geral”. O adquirente em sua resposta anexou email trocado entre as partes, Irene E. Hanemann (MAXILIGAS) e Gabriel Richter Pires (ENTRERIOS), onde este último CONFIRMA RECEBIMENTOS na conta poupança dos seguintes valores, R\$ 91.316,38, R\$ 8.000,00, R\$ 2.000,00, R\$ 2.500,00 e R\$ 2.500,00. Aduziu que essa resposta expôs a simulação e a fraude material de documentos do importador, o qual tentou transparecer uma operação contábil que jamais ocorreu na realidade.

11. Concluiu que a fiscalizada cobrava de seu cliente, o real adquirente das mercadorias, os valores gastos com o fechamento de câmbio antes mesmo da mercadoria ser embarcada no exterior e portanto, muito antes do desembaraço das mesmas.

Consignou que tal fato vem a demonstrar claramente a antecipação de recursos por parte deste cliente e comprovar que a mercadoria já havia sido negociada antes mesmo do seu embarque no exterior.

12. Verificou que à época dos fatos, a solidária MAXILIGAS não possuía habilitação para operar no comércio exterior, vez que seu pedido de habilitação foi INDEFERIDO em 02/05/2011, representando mais um indício de que preferiu utilizar-se do ocultamento de suas importações através da interposição da fiscalizada ENTRERIOS.

De outra parte, contraditando o procedimento em causa, as contrarrazões apresentadas pelas impugnantes ENTRERIOS E MAXILIGAS podem ser sinteticamente descritas como seguem. Antes, porém, cumpre esclarecer que considerando a pluralidade de sujeitos passivos identificados no procedimento em causa (ENTRERIOS E MAXILIGAS), notadamente em face dos efeitos advindos da solidariedade passiva da imputação que lhes foi

destinada, suas impugnações foram reunidas e agrupadas por temas semelhantes, de forma lógica e sistematizada, com o fito de, a uma, elencar todos os pontos impugnados; a duas, para evitar duplicidades ou redundâncias temáticas e, a três, para permitir a congruência dos diversos argumentos articulados.

(A) Que “é importante salientar que o Auto de Infração objeto desta peça impugnatória, provém, única e exclusivamente do Mandado de Procedimento Fiscal nº 09252002012001960, ou seja, originaram-se deste Mandado. Deste modo, vale vislumbrar que o referido Mandado de Procedimento Fiscal denota-se de um VÍCIO MATERIAL / FORMAL”.

(B) Que “a confecção do Mandado de Procedimento Fiscal, prospera da intenção do r. Auditor Fiscal em averiguar os fatos, única e exclusivamente, da operação de importação registrada sob a Declaração de Importação nº 11/19481386; esta operação originou a Nota Fiscal sob o nº 1711 com data 19/10/2011, cuja mercadoria foi encaminhada para a Empresa Maxiligas Indústria e Comércio de Metais Ltda. ME. A Declaração de Importação supradita foi registrada na data 14/10/2011; e o Mandado de Procedimento Fiscal inicial supramencionado, condicionou ao contribuinte Impugnante a apresentar inúmeros documentos probatórios concernentes à operação de importação sob a Declaração de Importação já mencionada, no PERÍODO DE JANEIRO A MAIO DE 2011 (...) ou seja, o período do Mandado de Procedimento Fiscal não condiz com a data de registro da Declaração de Importação retromencionada (14/10/2011)”.

(C) Prosseguiu aduzindo: “Ou seja, o período do Mandado de Procedimento Fiscal não condiz com a data de registro da Declaração de Importação retromencionada (14/10/2011); portanto, subentende-se que, uma vez que os Autos de Infração advieram do Mandado de Procedimento Fiscal nº 0925200-201250196, e por este cominar de vício, conseqüentemente, os Autos de Infração também estão viciados; no caso em apreço, nos dispositivos de lei, cabe a nulidade destes Autos de infração, por tratarem-se de vícios formais materiais”.

(D) Que “a desconstituição integral denomina-se invalidação e equivale a uma decretação de nulidade, mas, como não se trata de vício subjetivo nem de cerceamento do direito de defesa, a praxe administrativa consiste em dar provimento à impugnação, exonerando o interessado do crédito tributário lançado”. Referenciou: “princípios do nosso ordenamento jurídico, que se encaixam no caso em tela (causalidade, segurança jurídica, imutabilidade do lançamento, boa fé)”.

(E) Requereu: “Entretanto, caso o Sr. Delegado não compartilhe com este entendimento, requer-se, considerando a relação comercial existente entre as partes, que a Impugnante seja desobrigada de promover o pagamento exigido, recaindo a obrigação, de maneira exclusiva, à Empresa MAXILIGAS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE METAIS LTDA. ME, inscrita no CNPJ nº 07.436.109/000115, com endereço na Rua Pedro Luiz Copini, nº 150, Bairro Capuava, Município de Mauá (SP)”.

IMPUGNAÇÃO APRESENTADA PELA MAXILIGAS:

(F) Que “a operação transacionada entre as empresa Entrerios e Maxiligas foi de venda e compra mercantil pura e simples, sem que houvesse a interposição de terceiro para obtenção de importação de bens”.

(G) Que “certo é que a empresa Entrerios, efetuou a importação direta de mercadoria, cuja qual declinou ser por sua própria conta e ordem. Posteriormente, e de forma desvinculada a empresa Maxiligas efetuou operação de compra e venda mercantil com a Entrerios para aquisição da mercadoria”.

(H) Que “não sabia a Requerente Maxiligas que se tratava de produto importado e que sobreviria referidas complicações perante o fisco, pois ao efetuar transação com a Entrerios o fez imbuída de boa-fé e dentro da legalidade mercantil”.

(I) Arguiu assim ter havido “afronta ao devido processo legal e a ilicitude das fundamentações da decisão proferida pelo agente fiscal (...) o procedimento de fiscalização foi eivado de conclusões subjetivas sem observância dos documentos fiscais pertinentes o que não pode ser admitido na administração pública que prescinde de objetividade e legalidade, para fundamentação de suas conclusões”.

(J) Que “a autoridade administrativa pode se valer de todas as provas que dispuser para a constituição do crédito tributário desde que amparada por lei e, que haja substancialidade nas provas, sendo defeso agregar juízo de valor em meras conjecturas (...), a infração de caráter penal, deve ser observada exigindo-se uma ponderação das nuances que motivaram o ato infracional, como por exemplo: tinha o agente consciência do ilícito? agiu em má-fé?, objetivou um resultado danoso à ordem jurídica?; enfim, manifestou dolo ou culpa”.

(K) Que “é de se concluir que somente há de se cogitar em aplicação da pena de perdimento, quando há evidente dano ao erário (artigo 23 do Decreto Lei 1.455/76). na dicção da própria norma legal penal, ou seja, presentes a má fé e o dolo do agente, nos termos da uníssona jurisprudência dos tribunais”.

A DRJ/Recife considerou improcedente a impugnação com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Data do fato gerador: 14/10/2011

IMPORTAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO CONVERTIDA EM MULTA. DATA DO FATO GERADOR

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real adquirente, mediante fraude ou simulação, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

CESSÃO DO NOME

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 14/10/2011

SUJEIÇÃO PASSIVA.

Respondem pela infração conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie; a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho

Processo nº 10983.720246/2013-61
Acórdão n.º **3301-003.873**

S3-C3T1
Fl. 481

que promover, de qualquer mercadoria e o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte ENTRERIOS GESTÃO DE NEGÓCIOS LTDA ME apresentou recurso voluntário onde repetiu os argumentos da impugnação.

A responsável solidária MAXILIGAS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE METAIS LTDA não apresentou recurso voluntário apesar de ter sido devidamente cientificada do acórdão de 1ª instância.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Augusto do Couto Chagas, Relator.

O recurso voluntário da contribuinte ENTRERIOS GESTÃO DE NEGÓCIOS LTDA ME é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento. Portanto aqui trataremos do recurso da empresa que alega ser a real importadora e que a fiscalização considerou como uma empresa interposta.

A responsável solidária MAXILIGAS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE METAIS LTDA não apresentou recurso voluntário apesar de ter sido devidamente cientificada do acórdão de 1ª instância.

a) Nulidade do Período do Mandado de Procedimento Fiscal:

Alega a recorrente que o auto de infração é nulo porque provém do Mandado de Procedimento Fiscal nº 09252002012001960. Este, mostraria a intenção do Auditor Fiscal em averiguar os fatos da operação de importação registrada sob a Declaração de Importação nº 11/19481386. Esta operação originou a Nota Fiscal sob o nº 1711 com data 19/10/2011, cuja mercadoria foi encaminhada para a Empresa Maxiligas Indústria e Comércio de Metais Ltda. ME. A Declaração de Importação supradita foi registrada na data 14/10/2011 e o Mandado de Procedimento Fiscal inicial supramencionado, condicionou ao contribuinte a apresentar inúmeros documentos probatórios concernentes à operação de importação sob a Declaração de Importação já mencionada, no PERÍODO DE JANEIRO A MAIO DE 2011. Ou seja, o período do Mandado de Procedimento Fiscal não condiz com a data de registro da Declaração de Importação retromencionada (14/10/2011).

Não concordo com a recorrente.

Desde o início do procedimento fiscal, a contribuinte sabia quais operações a fiscalização estava analisando.

O próprio recorrente esclarece a questão: o Mandado de Procedimento Fiscal nº 09252002012001960 buscava averiguar os fatos da operação de importação registrada sob a Declaração de Importação nº 11/19481386.

Esta operação originou a Nota Fiscal sob o nº 1711 com data 19/10/2011, cuja mercadoria foi encaminhada para a Empresa Maxiligas Indústria e Comércio de Metais Ltda. ME.

O período intimado está absolutamente correto e de acordo com a fiscalização ensejada pelo MPF nº 0925200-2012-00196-0. Mesmo que fosse verdadeira a alegação que o período fiscalizado fosse apenas de janeiro a maio de 2011, os extratos bancários poderiam ser solicitados fora deste período desde que fossem para comprovar pagamentos ou recebimentos relativos a operações cobertas pelo período fiscalizado.

Como exemplo pode-se citar uma importação no período compreendido entre janeiro a maio, e que teve sua revenda ao adquirente final em período posterior a este e, possivelmente, também os pagamentos referentes a esta venda. Esta é uma prática muito comum da atividade comercial.

Também não é verdade que a data do MPF condicionou a apresentação de documentos pelo contribuinte apenas nas datas entre janeiro e maio de 2011. Em nenhum momento, os esclarecimentos do contribuinte foram prejudicados por esse fato. Portanto, não houve cerceamento do direito de defesa.

Em adendo, como bem dito no Relatório Fiscal, caso a contribuinte tivesse consultado o MPF no sítio da Receita Federal, conforme orienta o Termo de Início de Ação Fiscal, esta saberia que o período sob fiscalização é, de fato, de **janeiro a dezembro de 2011**.

Assim, não há a nulidade alegada.

b) Nulidade por cerceamento do direito de defesa:

Alega a recorrente que, quando não é assegurado em regular Procedimento Fiscal, o Direito ao Contraditório e a Ampla Defesa, nos termos do "Devido Processo Legal", o feito deverá ser declarado nulo, por cerceamento ao seu Direito de Defesa.

Entendo que não há que se cogitar de nulidade quando o auto de infração e o acórdão recorrido preenchem os requisitos legais, o processo administrativo proporciona plenas condições à interessada de contestar o lançamento e inexistente qualquer indicio de violação às determinações contidas no CTN ou Decreto 70.235, de 1972.

Portanto, não há a nulidade alegada.

c) Mérito:

A fiscalização constatou que a empresa ENTRERIOS GESTÃO DE NEGÓCIOS LTDA - ME, registrou durante o período fiscalizado, entre outras, uma Declaração de Importação, declarando ao Fisco tratar-se de importação realizada por sua própria conta (recursos próprios) e ordem (pedido/demanda própria), ou seja, importação "direta".

Também a fiscalização entendeu que restou caracterizada nesta declaração de importação mencionada que o real adquirente e beneficiário destas importações foi MAXILIGAS INDUSTRIA E COMERCIO DE METAIS LTDA - ME, responsável solidário neste Auto de Infração.

Desta forma, teria restada caracterizada na importação da DI nº 1119481386 a ocultação do sujeito passivo mediante interposição fraudulenta, infração punível com a pena de perdimento das mercadorias de acordo com o previsto no artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de abril de 1976.

Para entendermos os fatos, transcrevo o relatório fiscal na parte de interesse:

(...) foi lavrado Termo de Intimação 2 para reintimar a fiscalizada a apresentar os extratos bancários de outras contas que possui mas, por alguma razão, deixou de apresentar os extratos quando intimada. Além dos extratos bancários já citados,

também foi intimada a apresentar documentação que comprovasse lançamentos contábeis que demonstravam dois depósitos em conta poupança com contrapartida para futura integralização de capital e outro depósito na mesma conta poupança vindo do caixa geral. Esta intimação foi realizada através da via postal a qual o fiscalizado teve ciência em 23/10/2012, conforme AR Intimação 2.

Ademais, também foi intimado a informar como havia enviado Notificações Extrajudiciais ao seu adquirente MAXILIGAS INDUSTRIA E COMERCIO DE METAIS LTDA - ME, uma vez que este encontrava-se devedor da mercadoria importada através da DI da Tabela 1 e vendida para este adquirente.

Esta Intimação 2 foi respondida em 29/10/2012 diretamente nesta IRF. Foram apresentados nesta resposta os extratos bancários das contas faltantes, conforme intimado, e também informado que as notificações extrajudiciais foram encaminhadas pessoalmente ao adquirente através de um contato em escritório de advocacia localizado em São Paulo, capital.

Nada mais a comprovar esta versão apresentou.

Adicionalmente, apresentou três documentos particulares, sem reconhecimento de firma entre os sócios da fiscalizada para comprovar os lançamentos contábeis intimados na Intimação 2. Estes documentos apenas fazem menção a depósito conjunto na proporção das quotas do Contrato Social de cada um dos sócios como forma de reserva para futura integralização de Capital Social, inclusive aquele valor que na contabilidade está como depósito oriundo do caixa geral e nada diz respeito a integralização de capital. Foram apenas estes três documentos apresentados, mesmo havendo sido intimado especificamente para apresentar “além de apresentar a documentação referente aos lançamentos contábeis, comprovar a disponibilidade dos valores por parte do sócio que realizou o adiantamento, assim como a transferência desses valores”.

Portanto, era de se esperar como resposta, no mínimo o extrato bancário comprovando a transferência da conta de cada um de seus sócios, como forma de provar a efetiva transferência dos valores.

(...)

Assim sendo, diante da necessidade de comprovação da efetiva transferência dos valores atribuídos a suposta integralização de capital, foi expedida em 15/01/2013 o Termo de Intimação nº 001/2013 o qual solicitou os documentos de conhecimento de carga que acompanharam as mercadorias vendidas através da Nota Fiscal nº 1711 de 19/10/2011 (mercadorias importadas através da DI da Tabela 1) e também, de forma bem clara e objetiva, a “comprovação da origem, disponibilidade (i.e. saldo em conta corrente) e efetiva transferência (i.e. comprovante de depósito, extrato bancário) das operações de integralização de capital realizadas pelos sócios” discriminadas naquele Termo. Esta intimação foi enviada através da via postal e recebida no endereço do fiscalizado em 17/01/2013 (AR/Intimação 3).

A resposta a esta intimação foi protocolada em 28/01/2013 nesta IRF e em resumo limitou-se a NÃO apresentar os documentos solicitados. Desta forma absteve-se de comprovar a efetiva transferência de recursos utilizados em operação de comércio exterior, como será mostrado adiante e também de provar que a carga por ela importada rumou para seus estoques, o que seria a trajetória normal de uma importação por conta própria como alega ser, mas ao invés disto a mercadoria importada parece ter sido enviada diretamente do recinto alfandegado para os estoques de seu cliente, o adquirente MAXILIGAS INDUSTRIA E COMERCIO

DE METAIS LTDA - ME, uma manobra tipicamente de importações por conta e ordem de terceiros ou por encomenda.

Da mesma forma, foi o real adquirente das mercadorias importadas através da DI da Tabela 1 intimado a prestar seus esclarecimentos. Através do Termo de Intimação nº 001/2013 de 17/01/2013 o real adquirente foi intimado a apresentar, entre outros, documentos tais como cópia da última consolidação do contrato social, documentos com foto e assinatura de seu representante legal, cópia do conhecimento de carga da mercadoria, cópia de eventual contrato para importação por Conta e Ordem com a empresa fiscalizada e também comprovantes de transferência para a conta poupança do fiscalizado em valores iguais aqueles alegados para integralização de capital, uma vez que, como será demonstrado adiante, a fiscalização possuía fortes indícios de que aqueles depósitos eram na verdade, pagamentos pela importação feitos pelo adquirente ao importador. Esta intimação foi recebida pela via postal em 21/01/2013 (AR_Intimação Adquirente) e respondida somente em 27/02/2013.

Nesta resposta do adquirente (Resposta_Adquirente), foram comprovados os depósitos na conta poupança do importador nas datas e valores esperados por esta fiscalização para comprovação da antecipação de recursos para a concretização da importação e portanto, contradizendo e mais, provando de forma inequívoca a simulação e falsificação de respostas do importador a intimações realizadas por esta fiscalização.

Com base em todas as informações prestadas pela fiscalizada e real adquirente, tratou-se de analisar a documentação e identificar o esquema de ocultação dos reais adquirentes de mercadoria estrangeira na importação mediante a interposição fraudulenta da fiscalizada, o qual explicitamos nos tópicos seguintes.

(...)

Através da Tabela 3 é possível ver claramente a proximidade entre as datas de desembarço, entrada e saída da mercadoria importada. De fato, para esta entrada de mercadorias corresponde unicamente uma e somente uma Nota Fiscal de saída DE MESMA DATA que a entrada!! Lembremos novamente do item 2.1 Importação “direta” em sua Figura 1 que característica básica para este tipo de importação são as vendas pulverizadas no mercado interno. Muitíssimo diferente do que vemos acontecer com a importação da Tabela 3, onde para a Nota Fiscal de Entrada corresponde uma e somente uma Nota Fiscal de Saída.

Esta relação de unicidade de Notas Fiscais de Saída para cada entrada é típica das importações por conta e ordem de terceiros ou para revenda a encomendante predeterminado, conforme visto nos itens 2.2 e 2.3. Neste caso não se vislumbra risco na importação, ou seja, a importadora NÃO assume risco de revenda das mercadorias importadas visto que já possui comprador certo. A tomada de risco de revenda das mercadorias é uma característica essencial da importação direta a qual a fiscalizada não apresenta nesta importação.

(...)

A Tabela 5 abaixo demonstra as operações realizadas pela fiscalizada para fechar seus contratos de câmbio em função das importações da Tabela 1. Estas informações foram justamente prestadas pela fiscalizada ao atender as Intimações expedidas e também ao verificar sua escrituração contábil digital ORIGINALMENTE enviada ao Sistema Público de Escrituração Digital – Sped.

Acontece que o fiscalizado, ao ser surpreendido pelo início da fiscalização em 15/08/2012 e entendendo que tratava-se de uma fiscalização para averiguar uma possível interposição fraudulenta com relação a DI nº 11/1948138-6, tratou de, em 30/08/2012, portanto após o início da fiscalização e SEM espontaneidade alguma (vide Figura 3), enviar uma nova escrituração contábil de forma a mascarar sua operação de interposição junto ao adquirente MAXILIGAS INDUSTRIA E COMERCIO DE METAIS LTDA - ME. Para tanto, o fiscalizado modificou as descrições dos lançamentos contábeis da conta poupança no Banco do Brasil nº 010013695-8 para apresentá-las como se depósitos dos sócios para futura integralização de capital fossem.

(...)

Ressalte-se aqui a clara referência nos lançamentos originais aos ADIANTAMENTOS de recursos por parte do adquirente para cobrir as despesas do importador com os fechamentos de câmbio que ocorreram nas datas de 20/06/2011 e 21/09/2011. O processo EGN-001/11 diz respeito a esta importação feita por conta e ordem da Maxiligas e encontra-se em todos os documentos os quais dizem respeito a esta importação, inclusive constando nas observações da Nota Fiscal Eletrônica emitida na saída das mercadorias. Assim temos fortes indícios de que realmente a contabilidade que reflete as verdadeiras operações financeiras do fiscalizado é aquela entregue originalmente em 28/06/2012.

Outro ponto para desqualificar a retificação apresentada em 30/08/2012 é o fato de o fiscalizado, ao ser intimado através da Intimação II a apresentar documentação que comprovasse lançamentos contábeis que demonstravam dois depósitos em conta poupança com contrapartida para futura integralização de capital e outro depósito na mesma conta poupança vindo do caixa geral, limitou-se a apresentar três documentos particulares, sem reconhecimento de firma entre os sócios da fiscalizada para comprovar os lançamentos contábeis intimados na Intimação II. Estes documentos apenas fazem menção a depósito conjunto na proporção das quotas do Contrato Social de cada um dos sócios como forma de reserva para futura integralização de Capital Social, inclusive aquele valor que na contabilidade está como depósito oriundo do caixa geral e nada diz respeito a integralização de capital. Foram apenas estes três documentos apresentados, mesmo havendo sido intimado especificamente para apresentar “além de apresentar a documentação referente aos lançamentos contábeis, comprovar a disponibilidade dos valores por parte do sócio que realizou o adiantamento, assim como a transferência desses valores”. Portanto, era de se esperar como resposta, no mínimo o extrato bancário comprovando a transferência da conta de cada um de seus sócios, como forma de provar a efetiva transferência dos valores. Intimado novamente através da Intimação nº 001/2013 de forma bem clara e objetiva, a apresentar a “comprovação da origem, disponibilidade (i.e. saldo em conta corrente) e efetiva transferência (i.e. comprovante de depósito, extrato bancário) das operações de integralização de capital realizadas pelos sócios” este limitou-se em sua resposta a declarar que, in verbis:

“Concernente ao "item 2", vislumbra-se que todos os documentos probatórios (contábeis, extratos bancários d a pessoa jurídica, Imposto de Renda dos sócios, e t c), já foram devidamente entregues, transparecendo a operação mercantil.”

Ora, não foram apresentados os extratos bancários que comprovassem as efetivas transferências por parte dos sócios, de modo que tem-se apenas a comprovação dos depósitos em conta poupança, cuja origem e propósito são, no mínimo controversos, haja vista a retificação inválida da contabilidade discutida

acima. Desta forma o fiscalizado absteve-se de comprovar a origem, disponibilidade e efetiva transferência destes valores depositados em conta poupança.

E nem poderia ser diferente, já que com a resposta do adquirente a Intimação nº 001/2013 de 17/01/2013 (Resposta_Adquirente) ficou comprovado que os depósitos efetuados na conta poupança do importador foram TODOS realizados pelo adquirente em função da importação ora fiscalizada. Inclusive aqueles depósitos no dia 05/10/2011 em valor total de R\$ 15.000,00 e contabilizados de forma errônea como oriundos do “caixa geral”. O adquirente em sua resposta anexou e-mail trocado entre as partes, Irene E. Hanemann (Maxiligas) e Gabriel Richter Pires (Entrerios), onde este último CONFIRMA RECEBIMENTOS na conta poupança dos seguintes valores, R\$ 91.316,38, R\$ 8.000,00, R\$ 2.000,00, R\$ 2.500,00 e R\$ 2.500,00. Assim fica definitivamente exposta a simulação e fraude material de documentos do importador o qual tentou transparecer a esta fiscalização uma operação contábil que jamais ocorreu na realidade. E pior, fez esta fraude na tentativa de mascarar uma outra fraude, qual seja, a interposição fraudulenta em operações de comércio exterior!

E como forma a corroborar a suspeita que nunca houve transferências de valores quaisquer para futura integralização de capital, o fiscalizado também limitou-se a informar que suas Notificações Extrajudiciais para cobrança de seu suposto cliente se deram de forma pessoal por uma terceira firma de advocacia, sem prestar maiores comprovações. Isto porque, no momento em que retificou pagamentos devidamente contabilizados do real adquirente para depósitos dos sócios, a conta clientes 952 – MAXILIGAS LTDA que representa os valores que este cliente deve ao fiscalizado, ficou com saldo devedor em aberto de R\$ 160.347,05. Seria de se supor que o fiscalizado estivesse de alguma forma buscando reaver este valor que lhe é devido. Porém, conforme comentado acima, em sua resposta o fiscalizado foi bastante insatisfatório ao tentar comprovar estas cobranças, isto porque, de fato não está cobrando absolutamente nada, haja vista que seu cliente, real adquirente das mercadorias importadas, já pagou antecipadamente por elas.

Considerando o acima exposto e havendo claros indícios que a correta escrituração contábil é aquela apresentada originalmente em 28/06/2012, voltamos a compreender o modus operandi que o fiscalizado dispunha para manter oculto o real adquirente das mercadorias importadas através da DI da Tabela 1. Com base na Tabela 5 apresentada abaixo, pode-se compreender como o fiscalizado cobrava de seu cliente, o real adquirente das mercadorias, os valores gastos com o fechamento de câmbio antes mesmo da mercadoria ser embarcada no exterior e portanto, muito antes do desembaraço das mesmas.

(...)

Percebe-se como na conta poupança há um depósito, claramente vindo da empresa Maxiligas no valor exato do contrato e também na mesma data da sua liquidação!!

Inclusive o histórico para este lançamento contábil é “Adiantamento de MAXILIGAS cfe Processo EGN-001/11”. Já vimos que a referência EGN-001/11 diz respeito a importação ora fiscalizada e Maxiligas é justamente o destinatário final da mercadoria importada, conforme comprova a Nota Fiscal de saída de mercadoria nº 1711 de 19/10/2011. A contrapartida deste depósito em poupança é um lançamento a crédito na conta clientes “989 – MAXILIGAS – EGN 001/11” ou seja, o cliente efetuou um pagamento e ficou com um crédito perante o seu fornecedor (fiscalizado) que no futuro o retribuirá com as mercadorias importadas.

Enquanto isso, na conta corrente da fiscalizada o fechamento do câmbio é feito com um pagamento para seu fornecedor estrangeiro, na mesma data e exatamente mesmo valor do depósito do real adquirente, sendo que no histórico deste lançamento novamente vislumbra-se a referência a EGN-001/11, deixando assim de forma indubitável que as transações financeiras estão intimamente relacionadas e dizem respeito a importação das mercadorias da DI da Tabela 1.

Para o segundo câmbio fechado para o pagamento desta DI (a fatura foi negociada com o exportador estrangeiro em 30% adiantado e 70% no embarque das mercadorias) temos novamente um depósito na conta poupança em 04/10/2011 no valor de R\$ 91.316,38 no mesmo molde do depósito anterior, seguido em 05/10/2011 por 3 depósitos em dinheiro somando R\$ 7.000,00 e uma transferência direta no valor de R\$ 8.000,00 (vide extrato bancário da conta poupança no mês de outubro, apresentado pelo fiscalizado) que o fiscalizado contabilizou conjuntamente no valor de R\$ 15.000,00 sendo oriundo de seu caixa geral. E que, conforme comprovado pela resposta do adquirente, foram na verdade depósitos feitos por este em favor do fiscalizado. O fato é que a conta poupança do fiscalizado, em todo este período de junho a outubro de 2011 nunca foi movimentada a não ser exclusivamente para receber os pagamentos do real adquirente e após concretizada a venda, transferir o saldo remanescente para a conta corrente da fiscalizada.

A única diferença neste segundo contrato de câmbio é que os depósitos do real adquirente foram realizados ligeiramente depois de liquidado o câmbio, entretanto, ainda anteriormente ao desembaraço aduaneiro da DI, o qual ocorreu somente em 14/10/2011, caracterizando novamente a antecipação de recursos.

E para finalizar a operação completa, no dia 26/10/2011, uma semana após a emissão da Nota Fiscal nº 1711 de venda das mercadorias, a fiscalizada recebeu seu último pagamento no valor de R\$ 71.988,45, também comprovado através da resposta do adquirente.

Percebe-se então que todos os fatos analisados até o momento nos remetem realmente a vendas casadas, tipicamente de importações por conta e ordem de terceiros, caracterizando a importação da Tabela 1 como alvo de interposição fraudulenta e ocultação do real adquirente das mercadorias importadas.

5.2.3 Entrega da mercadoria diretamente no adquirente

Em uma operação normal de venda no mercado interno é de se esperar que para cada Nota Fiscal de venda de mercadoria exista um Conhecimento de Carga que acompanha estas mercadorias em seu transporte do estabelecimento do vendedor até o estabelecimento do adquirente, este documento é de emissão obrigatória pela transportadora.

De forma a corroborar a conclusão que as mercadorias importadas foram enviadas diretamente ao adquirente, temos como fato a ausência dos conhecimentos de carga do transporte feito para as vendas no mercado interno, sendo que o fiscalizado assumiu em sua resposta a Intimação nº 001/2013 que:

“Sobre o 'item 1', informa-se que não será possível lhe entregar as cópias dos conhecimentos de carga uma vez que, a contratação do 'Frete' foi realizada pelo comprador a Maxiiigas Indústria e Comércio de Metais Ltda., portanto, como já esclarecido em outras intimações, seria a única possuidora do documento supra requisitado.”

Desta forma temos a confirmação, por parte da fiscalizada, de que realmente NÃO HOUVE transporte de mercadorias entre o estabelecimento do importador, ora fiscalizado, para o estabelecimento do adquirente. Fato este que vem sem dúvida a reforçar a tese de que as mercadorias importadas através da DI constante da Tabela 1 uma vez desembaraçadas rumaram diretamente para o estabelecimento de MAXILIGAS INDUSTRIA E COMERCIO DE METAIS LTDA - ME.

5.2.4 Falta de habilitação para operar no comércio exterior das adquirentes

Aqui apresentamos um motivo bastante comum para estas operações de ocultação dos reais adquirentes de mercadoria importada, a falta de habilitação para operar no comércio exterior.

Disciplinado a época dos fatos pela IN SRF nº 650/2006, o procedimento de habilitação visa, dentre outras providências, verificar a existência de patrimônio e de capacidade operacional, econômica e financeira, tanto da pessoa jurídica quanto dos sócios, para realização de seu objeto societário e das transações internacionais pretendidas, tendo por base as informações constantes das declarações fiscais apresentadas à Secretaria da Receita Federal do Brasil. Verificados indícios de irregularidades e/ou inconsistências, deve a autoridade aduaneira representar à unidade/instituição competente para averiguação.

O adquirente e o encomendante predeterminado que atuam por intermédio de pessoa jurídica importadora também devem se submeter ao procedimento de habilitação (art. 26 da IN SRF nº 650/2006; e art. 2º, §3º, da IN SRF nº 634/2006).

O que se pretende com tais regulamentações é afastar a possibilidade do emprego de terceiras pessoas para práticas ilícitas diversas, tais como sonegação fiscal, lavagem de dinheiro e descaminho. Somente desse modo pode-se estabelecer o devido acompanhamento dos importadores, adquirentes e encomendantes de mercadorias importadas, verificando a origem lícita dos recursos empregados e o devido recolhimento de tributos.

Tal zelo não é vão, pois a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior são essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais — artigo 237 da Constituição Federal, de 1988.

A época das importações, a solidária MAXILIGAS INDUSTRIA E COMERCIO DE METAIS LTDA - ME não possuía habilitação para operar no comércio exterior, aliás não possui até o presente momento, sendo que seu pedido de habilitação foi INDEFERIDO em 02/05/2011 de forma que para não se submeter aos rigores do procedimento de habilitação e não se expor a fiscalização da RFB, a adquirente preferiu utilizar-se do ocultamento de suas importações através da interposição da fiscalizada.

Em consulta aos sistemas da RFB, verifica-se que o real comprador oculto das mercadorias importadas pela fiscalizada, não possui estabelecimentos atuantes em operações de comércio exterior conforme documento intitulado Ficha_Habilitacao_Adquirente acostado ao presente processo. Este teve seu pedido de habilitação no Siscomex INDEFERIDO em 02/05/2011 (na vigência da já revogada IN SRF nº 650/2006) pois, conforme consta na ficha:

SOLICITAÇÃO INDEFERIDA, POIS: - QUADRO DE SÓCIOS E ADMINISTRADORES (QSA) DESATUALIZADO PERANTE OS SISTEMAS DA RFB, DE ACORDO COM O INCISO IV, ART. 4º DA IN/SRF Nº 650/2006. NÃO CONSTA COMO SÓCIA A SRA. NEUSA APARECIDA RODRIGUES

MUÑOZ, EM DESACORDO COM A ÚLTIMA ALTERAÇÃO CONTRATUAL APRESENTADA; - NÃO FOI APRESENTADA A DCTF REFERENTE AO MÊS DE JANEIRO DE 2011, DE ACORDO COM A ALÍNEA 'B', INCISO III, ART. 4º DA IN SRF Nº 650/2006 (APRESENTAR APENAS A CÓPIA DO RECIBO DE ENTREGA).

Valia-se portanto, da fiscalizada como cedente do próprio nome e documentos para realizar de forma oculta suas importações.

Portanto, com base nos fatos narrados a fiscalização constatou interposição fraudulenta e dano ao Erário, sujeito pois à aplicação da pena de perdimento da mercadoria, conforme disposto pelo § 1º, do artigo 23, do Decreto-lei nº 1.455/76, mas convertida em multa equivalente ao seu respectivo valor aduaneiro, dada a impossibilidade de localização ou diante do consumo dos produtos, a teor do disposto pelo § 3º do mesmo artigo. Os preceitos em tela seguem abaixo transcritos.

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 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)

Da análise da prescrição legal acima transcrita, conclui-se que a interposição fraudulenta representa uma simulação que consiste em ocultar, voluntariamente (decorrente do próprio conteúdo conceitual de **fraude** – “interposição **fraudulenta**”), o verdadeiro interessado na operação, ocorrendo todas as vezes em que uma pessoa, física ou jurídica, apresenta-se como responsável por uma transação que não realizou, se interpondo entre uma parte e outra.

De acordo com a exposição de motivos da Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002 (que foi convertida na mencionada Lei nº 10.637/2002), o objeto colimado pela norma foi o de “estabelecer medidas que permitem a punição da fraude no comércio exterior praticada com a interposição fraudulenta de intermediários ou com recursos de origem não comprovada”. E a presunção legal objeto do § 2º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76 (redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002) é a interposição **fraudulenta**, ou seja, aquela feita mediante fraude, onde o elemento volitivo, conceitualmente, necessita se encontrar presente.

Com efeito, De Plácido e Silva ensina que o vocábulo “fraudar”, derivado do latim *fraudare* (fazer agravo, prejudicar com fraude), “*além de significar usar de fraude, o que é genérico, e exprime toda a ação de falsear ou ocultar a verdade com a intenção de prejudicar ou de enganar, possui, na técnica fiscal, o sentido de falsificar ou adulterar, como o de usar de ardis para fugir ao pagamento da tributação: fraudar o fisco*”¹. No entanto, dada a dificuldade de se demonstrar o elemento volitivo imbuído no conceito de fraude, criou a lei uma presunção legal *juris tantum*, da qual se vale o Estado para impor uma sanção administrativa àqueles que não conseguirem comprovar a origem lícita dos recursos empregados no comércio exterior.

Sobre a importância das presunções no combate aos ilícitos tributários, a relevante lição de Maria Rita Ferragut²:

[...] não há como ignorar que, se a segurança jurídica não admitisse as presunções, acabaria dificultando a proteção do direito daqueles que os detêm, mas que são prejudicados pela fraude, dolo, simulação. Dentre esses encontra-se, sem dúvida alguma, o Fisco.

Assim, o motivo para a criação das presunções foi sanar a dificuldade de se provar certos fatos mediante prova direta, fatos esses que deveriam ser necessariamente conhecidos, a fim de possibilitar a preservação da estabilidade social mediante uma maior eficácia do direito.

As presunções suprem deficiências probatórias, disciplinam o procedimento de construção de fatos jurídicos, “alargam o campo cognoscitivo do homem”³, e aumentam a possibilidade de maior realização da ordem jurídica, ao permitir que alguns fatos sejam conhecidos por meio da relação jurídica de implicação existente entre indícios e o fato indiciado. No Direito Tributário, assumem significativa importância, tendo em vista que os fatos juridicamente relevantes são muitas vezes ocultados por meio de fraudes à lei fiscal, ficando o processo de positivação do direito obstado de ocorrer.

A presunção em questão, frise-se, tem natureza essencialmente procedimental, destinada a auxiliar o aplicador do direito no enquadramento da situação fática à norma. Portanto, não cria, altera ou revoga direitos, conclusão que se extrai diante da lição de Maria Rita Ferragut, *in verbis*:

*A previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da conduta praticada não se encontra comprometida quando a presunção for corretamente utilizada para a criação de obrigações tributárias. O enunciado presuntivo não altera o antecedente da regra-matriz de incidência tributária, nem equipara, por analogia ou interpretação extensiva, fato que não é como se fosse, nem substitui a necessidade de provas. Apenas, tão-somente, prova o acontecimento factual relevante não de forma direta – já que isso, no caso concreto, é impossível ou muito difícil – mas indiretamente, baseando-se em indícios graves, precisos e concordantes, que levem à conclusão de que o fato efetivamente ocorreu*⁴.

[...]

¹ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991. v.II, p.324.

² FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 146-147.

³ Cf. Jimir Doniak Jr.

⁴ *Op. cit.*, p. 168.

[...] Ora, diante de tudo o que já foi exposto até aqui, temos que as presunções constituem-se em meio de prova que contribui para a eficácia jurídica da norma. E, se é assim, não se trata de alegar que a obrigação decorre de fato não previsto na regra-matriz, mas de se reconhecer que o conhecimento do evento descrito no fato jurídico típico dá-se de forma indireta, com base em fatos indiciários graves, precisos e concordantes no sentido da ocorrência pretérita do evento diretamente desconhecido⁵. (grifos nossos)

Assim, autuações decorrentes da aplicação da pena de perdimento objeto do § 1º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002, bem como sua conversão na multa equivalente ao valor das mercadorias transacionadas no comércio exterior (§ 3º do mesmo artigo), nem sempre decorrem da comprovação direta da interposição fraudulenta, podendo advir da presunção legal de que trata o § 2º do dispositivo em tela. Aí se incluem os que não observam as mínimas formalidades exigidas para a realização de importações por encomenda ou por conta e ordem de terceiros.

Portanto, a lei, do ponto de vista da aplicação da sanção administrativa – perdimento da mercadoria ou aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro da mesma – não faz qualquer distinção entre os casos em que a interposição fraudulenta é materialmente comprovada ou entre aqueles onde não há a comprovação da origem dos recursos utilizados no comércio exterior, como ocorreu no caso presente.

Para que se examine se a realidade presente nos autos se enquadra no ilícito em exame há que se verificar se existe um nexo de causalidade entre a ocultação dos recursos de terceiros e seu emprego nas operações realizadas no comércio exterior, ocultação esta que pode ser presumida se comprovado que o sujeito passivo não tinha recursos suficientes para realizar tais negociações. Tal análise, por enquadrar-se em um procedimento especial que vai além da obrigação acessória de o contribuinte intervir, como colaborador, nos procedimentos de investigação presididos pelo fisco, exige do fiscalizado a apresentação de provas que afastem a presunção *juris tantum* que milita a favor da autoridade fiscal.

Pode-se distinguir, portanto, duas hipóteses bem delineadas: em uma, cumpre ao fisco instruir o feito com as provas que dão estribo à sua argumentação. Já na segunda hipótese, a lei cria um meio indireto de prova em favor do Estado. Neste último caso, se o contribuinte se omite, ou não satisfaz minimamente às exigências legais destinadas a demonstrar a origem lícita dos recursos necessários para suas transações internacionais, arcará com as conseqüências impostas pela lei.

No caso concreto, como foi detalhadamente explicado no Relatório Fiscal, não houve a comprovação pela recorrente da origem, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos empregados pela empresa.

Temos no caso, a DI Nº 1119481386, registrada por ENTRERIOS GESTÃO DE NEGÓCIOS LTDA - ME, como importadora direta, mas que, de fato, era uma operação por conta e ordem de terceiros, com interposição fraudulenta de MAXILIGAS INDUSTRIA E COMERCIO DE METAIS LTDA - ME.

Para que isso ficasse provado, a fiscalização trouxe diversos fatos ao processo que comprovam cada item relacionado abaixo:

⁵ *Op. cit.*, p. 170.

1) Não houve comprovação da origem dos recursos empregados na operação de comércio exterior:

Houve uma tentativa de maquiagem contábil para criar uma origem para os recursos empregados na operação fiscalizada.

A recorrente, ao ser surpreendida pelo início da fiscalização em 15/08/2012 e entendendo que tratava-se de uma fiscalização para averiguar uma possível interposição fraudulenta com relação a DI nº 11/1948138-6, tratou de, em 30/08/2012, portanto após o início da fiscalização e sem espontaneidade alguma, enviar uma nova escrituração contábil de forma a mascarar sua operação de interposição junto ao adquirente MAXILIGAS INDUSTRIA E COMERCIO DE METAIS LTDA - ME.

Para tanto, a recorrente modificou as descrições dos lançamentos contábeis da sua conta poupança no Banco do Brasil para apresentá-las como se depósitos dos sócios para futura integralização de capital fossem.

Em complemento, há um depósito da empresa Maxiligas no valor exato do contrato e também na mesma data da sua liquidação.

O lançamento contábil em tela é “Adiantamento de MAXILIGAS”. A contrapartida deste depósito em poupança é um lançamento a crédito na conta clientes “989 – MAXILIGAS ” ou seja, o cliente efetuou um pagamento e ficou com um crédito perante o seu fornecedor que no futuro o retribuirá com as mercadorias importadas.

Enquanto isso, na conta corrente da fiscalizada o fechamento do câmbio é feito com um pagamento para seu fornecedor estrangeiro, na mesma data e exatamente do mesmo valor do depósito do real adquirente, sendo que no histórico deste lançamento novamente vislumbra-se a referência a operação fiscalizada.

Para o segundo câmbio fechado para o pagamento desta DI temos que, conforme comprovado pela resposta do adquirente, foram, na verdade, depósitos feitos por este em favor do fiscalizado. A conta poupança do fiscalizado, em todo este período de junho a outubro de 2011 nunca foi movimentada a não ser exclusivamente para receber os pagamentos do real adquirente e após concretizada a venda, transferir o saldo remanescente para a conta corrente da fiscalizada.

E para finalizar a operação completa, uma semana após a emissão da Nota Fiscal em tela, a fiscalizada recebeu seu último pagamento, também comprovado através da resposta do adquirente.

Percebe-se então que todos os fatos analisados até o momento nos remetem realmente a vendas casadas, tipicamente de importações por conta e ordem de terceiros, caracterizando que a operação referente a DI em tela foi alvo de interposição fraudulenta e ocultação do real adquirente das mercadorias importadas.

2) Houve entrega da mercadoria diretamente ao adquirente:

Em uma operação normal de venda no mercado interno é de se esperar que para cada Nota Fiscal de venda de mercadoria exista um Conhecimento de Carga que

acompanhe estas mercadorias em seu transporte do estabelecimento do vendedor até o estabelecimento do adquirente. Este documento é de emissão obrigatória pela transportadora.

Entretanto, tem-se a confirmação da recorrente, de que realmente não houve transporte de mercadorias entre o estabelecimento do importador para o estabelecimento do adquirente. Fato este que vem sem dúvida a reforçar a tese de que as mercadorias importadas através da DI em questão, uma vez desembaraçadas, rumaram diretamente para o estabelecimento de MAXILIGAS INDUSTRIA E COMERCIO DE METAIS LTDA - ME.

3) A real adquirente não tinha habilitação para operar no comércio exterior:

Na época das importações, a responsável solidária MAXILIGAS INDUSTRIA E COMERCIO DE METAIS LTDA - ME não possuía habilitação para operar no comércio exterior, de forma que, para não se submeter aos rigores do procedimento de habilitação e não se expor a fiscalização da RFB, a adquirente preferiu utilizar-se do ocultamento de suas importações através da interposição da fiscalizada.

Inclusive, esse real comprador oculto das mercadorias importadas pela fiscalizada, não possui estabelecimentos atuantes em operações de comércio exterior. Valia-se da recorrente como cedente do próprio nome e documentos para realizar de forma oculta suas importações.

Portanto, ficou demonstrado que a recorrente é responsável pela infração a ela imputada, por ter promovido o despacho da mercadoria por conta e risco próprios, bem como por ter concorrido e se beneficiado com a sua prática.

No caso em tela, a operação foi declarada como se o adquirente da mercadoria fosse a recorrente ENTRERIOS quando, na realidade o real adquirente era a empresa MAXILIGAS.

Ficou fartamente provado que os recursos financeiros requeridos para o pagamento das mercadorias, tributos, contribuições e demais despesas provieram da MAXILIGAS, caracterizando, por tal motivo, a ocultação do real adquirente. Também ficou fartamente provado que houve a entrega da mercadoria diretamente ao real adquirente e que, em complemento, a real adquirente não era habilitada a operar no comércio exterior.

Assim, a infração é tipificada no ordenamento jurídico como "Dano ao Erário", não restando, assim, razão à recorrente.

d) Responsabilidade Solidária:

Não houve recurso voluntário da responsável solidária MAXILIGAS INDUSTRIA E COMERCIO DE METAIS LTDA - ME.

Entretanto, a recorrente pede que, caso o recurso voluntário seja negado, que a responsabilidade fique única e exclusivamente com a responsável solidária.

Não concordo com a recorrente.

No caso de interposição em operações de importação, seja por conta e ordem ou por encomenda, importador e adquirente ou encomendante das mercadorias são solidariamente obrigados quando concorrem para a prática da infração ou da infração se beneficiem.

Assim dispõe o art. 95 do DL 37/66:

Art.95 - Respondem pela infração:

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

Conclusão:

Os fatos, descritos pela autoridade fiscal, são suficientes para caracterizar a presunção legal de interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior, razão pela qual, entendo, que é legítima a constituição do crédito tributário relativo à multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria prevista no artigo 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, assim como a responsabilidade tributária apresentada.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

assinado digitalmente

Luiz Augusto do Couto Chagas