



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12457.734424/2012-34  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-011.281 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de junho de 2021  
**Recorrente** EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)**

Data do fato gerador: 06/02/2008

#### **DIALÉTICA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.**

Tratando-se de processo decorrente de Auto de Infração, é ônus da fiscalização apresentar os argumentos e provar os fatos apontados como suficientes a estabelecer no intérprete uma “certeza” da ocorrência do ato ilícito (infração), bem como dos fatos geradores “in concreto” ou fatos imponíveis. Ultrapassado este momento probatório, atribui-se ao particular o ônus (que não é dever nem obrigação) de tecer argumentos ( e prova-los) capazes de desconstituir esta “certeza” trazida pelos argumentos trazidos e provados pela fiscalização. No caso do Recurso Voluntário analisam-se conjuntamente as argumentos nele trazidos (hipóteses argumentativas recursais) em contraposição ao argumentos do Acórdão (hipóteses argumentativas do Acórdão) à luz das provas produzidas.

#### **CARACTERIZAÇÃO DA REAL AQUISIÇÃO DE UMA MERCADORIA NO MERCADO EXTERNO.**

Configura-se o real adquirente de mercadorias no mercado externo aquele que, independente do fato de não ter sido aquele que formalmente procedeu a importação, (i) elegeu as mercadorias, (ii) escolheu o fornecedor das mercadorias, (iii) negociou as condições da compra (iv) pagou o preço com recursos próprios, (v) contratou o transporte da mercadoria para o seu estoque, (vi) estocou, (vii) negociou a venda para os seus clientes.

#### **INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS OU POR ENCOMENDA**

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

#### **IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO. MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO.**

Considera-se dano ao Erário, punido com a pena de perdimento das mercadorias, ou, no caso de estas não serem localizadas ou terem sido consumidas, com a multa equivalente ao respectivo valor aduaneiro, a ocultação do real adquirente das mercadorias, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

#### SOLIDARIEDADE PASSIVA INFRACIONAL.

É solidariamente responsável o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora (DL 37/66, art 95, inc.V).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad - Relator

Participaram do julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente), Larissa Nunes Girard, Walker Araujo, Vinícius Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green.

## Relatório

Trata-se de processo administrativo fiscal no bojo do qual discute-se a eventual ocorrência de interposição fraudulenta na importação.

Sinteticamente, a **EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER LTDA** realizou operações de importação declaradas como IMPORTAÇÕES DIRETAS.

Todavia a fiscalização entendeu que não seria o caso de IMPORTAÇÃO DIRETA, mas sim de IMPORTAÇÕES POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS, o que foi motivado pelos seguintes fatos:

- a) A habilitação da Recorrente EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER LTDA é na modalidade “ordinária”, com limites semestrais de transações inferiores ao que foi transacionado, o que em outras palavras significa dizer que a LIDER extrapolou o limite das importações que estava autorizada a realizar. Fato objetivo.

- b) O aumento do seu limite foi indeferido por constatação de “falta de capacidade financeira”, que nada mais é que a quantidade de recursos financeiros que uma pessoa possui, pois a inteligência artificial da Receita Federal do Brasil (aplicativo auditoria) apontou para o fato de que as informações contábeis da EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER LTDA eram incompatíveis com a pretensão de aumento de capital. Indício de que a empresa não possui capacidade financeira para arcar com os custos das operações de “importação direta” que afirmou haver realizado.
- c) Inconsistência entre o volume das movimentações da empresa, que cresceu mais que dez vezes, sem que este sucesso comercial tivesse refletido um aumento no patrimônio da empresa ou dos sócios. Este fato gerou a pergunta: “para onde foi o lucro?”. Isto foi tratado como um indício de que as operações não eram “importações diretas”, pois neste caso a regra é que elas tivessem gerado lucro. Ao contrário, esta incoerência é indício de que as operações foram realizadas por terceiros, por “encomenda” ou “conta e ordem” de pessoas ocultas que teriam lucrado com as importações.
- d) Foram identificados documentos que constavam recebimentos de “comissões”, remuneração geralmente recebida por quem realiza importações por conta e ordem ou encomenda, e não das importações por conta própria, nas quais a importadora busca o lucro representado pela diferença entre o que recebe pela venda das mercadorias e o custo da sua aquisição. O recebimento de comissões é indício de que as operações eram por conta e ordem e não por conta própria.
- e) A EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER LTDA foi submetida a procedimento especial de fiscalização aduaneira instaurado por Mandado de Procedimento Fiscal com vistas a verificar a origem dos recursos utilizados para arcar com os custos das importações registradas em seu nome, em outras palavras, o real adquirente das mercadorias.
- f) A fiscalização apontou que a capacidade financeira da EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER LTDA (abstraindo-se a capacidade econômica) era incompatível com os volumes importados. É certo que a LIDER pode ter capacidade econômica superior à sua capacidade financeira, fato que pode ser exemplificado pela demonstração de uma linha de crédito, que evidencie que o dinheiro utilizado nas operações veio de uma instituição bancária.
- g) A fiscalização identificou que a EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER LTDA recebia transferências eletrônicas de dinheiro de diferentes titulares sempre antes do fechamento de um contrato de câmbio, indício de que ela operava com recursos de terceiros, ressaltando que o pagamento é realizado pelos compradores geralmente de forma atrelada à entrega do bem, e não à sua compra por quem importa, o que caracteriza a operação por conta e ordem.

h) A fiscalização, em diligência, identificou que o armazém indicado como endereço comercial da Recorrente, de 300m2, é incompatível com as volumosas operações praticadas pela Recorrente EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER LTDA.

Como resultado da análise do processo pela DRJ foi proferido acórdão por meio do qual reconheceu-se que as operações de comércio exterior realizadas pela EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER LTDA por conta e ordem de terceiros ou por encomenda, sem atender às condições da legislação de regência, caracterizam a ocultação do real adquirente das mercadorias e tipificam a figura da Interposição Fraudulenta e que considera-se dano ao Erário, punido com a pena de perdimento das mercadorias, ou, no caso de estas não serem localizadas ou terem sido consumidas, com a multa equivalente ao respectivo valor aduaneiro, a ocultação do real adquirente das mercadorias, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

Irresignada com a decisão prolatada pela DRJ a EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER LTDA interpôs Recurso Voluntário por meio do qual reitera os argumentos já trazidos e submete a questão ao CARF.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Raphael Madeira Abad, Relator.

### **1. Admissibilidade.**

O Recurso Voluntário é tempestivo e a matéria é de competência deste Colegiado, razão pela qual dele conheço.

### **2. Preliminares.**

#### **2.1. Preliminar de inexistência de patrimônio para arrolamento ou garantia.**

A Recorrente Exportadora de Armarinhos LIDER invocou preliminar para afastar a exigência de depósito prévio ou arrolamento de bens, sob o argumento de que não possui patrimônio para tanto.

Todavia a exigência não mais existe razão pela qual deve ser superada.

### **3. Mérito.**

#### **3.1. Alicerces teórico-jurídicos da “importação direta” / “importação por conta própria”, “importação por encomenda” e “importação por conta e ordem”.**

Inicialmente cumpre destacar que não existe a pretensão de aprofundar no campo teórico das modalidades de importação e da figura da interposição fraudulenta de terceiros, o que

além de extrapolar os limites lógicos desta decisão, seria redundante eis que existem diversas obras técnicas sobre este assunto, merecendo destaque, por todos, a doutrina do Insigne Conselheiro Jorge Lima Abud, que por diversas vezes, com a magistralidade que lhe é peculiar, já tratou sobre o tema em seus escritos acadêmicos, que passo transcrever alguns fragmentos:

A expressão “interposição fraudulenta” foi cunhada pela primeira vez em nosso Sistema Jurídico na Medida Provisória n.º 66/2002. Para colher o exato alcance que pretendeu dar o legislador à citada expressão é necessário comparar termos semelhantes e seus respectivos significados.

Aurélio Buarque de Holanda conceitua “interposição de pessoa” como “simulação que consiste em ocultar o verdadeiro interessado num ato jurídico, fazendo aparecer um terceiro em seu lugar”.

No Vocabulário Jurídico, De Plácido e Silva, define-se interposição como meter-se de permeio, colocar-se entre. É a intervenção de uma pessoa em negócio alheio, por ordem de seu dono ou a mandado dele.

A pessoa interposta, com o fito de cumprir ou realizar aquilo que o ordenante ou mandante não pode fazer, é colocada ou posta entre este e um terceiro. A interposta pessoa nada mais é que aquela que executa um ato jurídico ou uma série de atos jurídicos, a mando ou ordem de alguém.

O ato jurídico, objeto da presente análise, é justamente a operação de importação **maculada** pela prática de interposição fraudulenta de terceiros. Portanto, **um ilícito aduaneiro**.

O ato de se interpor em operação de importação, pressupõe necessariamente a **existência de dois participantes**:

O **importador** → aquele que se apresenta às autoridades aduaneiras como responsável pela nacionalização da mercadoria.

**Importador** é aquele que promove a entrada do bem no território nacional.

Há dois pressupostos básicos para se caracterizar o **importador**:

deve estar devidamente **HABILITADO no Sistema Siscomex-RADAR**;

é aquele que efetua o **registro da Declaração de Importação em seu nome**.

O **sujeito passivo oculto (ou responsável pela operação de importação)** → aquele que se vale do **importador** para obter a nacionalização da mercadoria à margem dos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros.

O **sujeito passivo oculto** é aquele que não pode ou não quer promover a operação de importação **em seu próprio nome**. Por isso se vale *outro* ( o **importador** ) para obter produto importado no mercado interno.

(...)

É de se frisar que é perfeitamente possível, à luz da legislação aplicável, que **terceiro utilize o importador** para obter produto importado no mercado interno.

A legislação prevê duas formas de **identificar** o terceiro (REAL COMPRADOR no mercado interno ) **responsável pela importação**:

modalidade de "importação por conta e ordem de terceiros"; e modalidade de "importação por encomenda".

Não se valendo dessas duas modalidades de importação, fica caracterizada a seguinte situação:

o REAL COMPRADOR no mercado interno (sujeito passivo oculto) obtém a nacionalização do bem importado, **por intermédio do importador interposto**, sem a adoção formas previstas na legislação aplicável, permanecendo à margem dos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros.

❖ A normatização do conceito de interposição fraudulenta de terceiros em operações de importação.

Coube ao artigo 59 da Lei n.º 10.637/02, normatizar o conceito de interposição fictícia de pessoas para a área aduaneira, denominando-o de interposição fraudulenta de terceiros.

O referido artigo alterou a redação do artigo 23, do Decreto-Lei n.º 1.455, de 07 de Abril de 1976, que define as infrações que causam dano ao Erário, acrescentando-lhe o inciso V, além de quatro novos parágrafos.

❖ Decreto Lei n.º 1.455/76:

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 n.º 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 n.º 10.637, de 30.12.2002)

§ 2º **Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.** (Incluído pela Lei n.º 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 n.º 12.350, de 2010)

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

Deve ser feita uma observação. No inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei n.º 1.455/76, o legislador trata da mesma forma **as seguintes expressões:**

- I. *sujeito passivo oculto - aquele que importa o bem através de um importador interposto;*
- II. *real comprador - aquele que adquire o bem importado através de importador interposto no mercado interno; e*

- III. *responsável pela operação (importação) - aquele que mesmo não adquirido o bem importado no mercado interno, exerce o "Domínio do Fato" sobre a operação de importação.*

Essas expressões ao serem usadas pelo legislador como sinônimas, retratam a mesma pessoa: o **terceiro** no mercado interno (dentro do território nacional) que se vale de um **importador interposto para obter a nacionalização de um bem**, à margem dos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros.

❖ Formas de constatação da existência do sujeito passivo oculto

Existem, a princípio, duas formas de constatação da existência do sujeito passivo oculto:

- **Por ACÇÃO DIRETA** – A fiscalização **evidencia a existência e identifica** o sujeito passivo oculto a partir de duas situações:
  1. Verificação de que a fonte dos recursos aplicados na operação de comércio exterior advém de **terceiro; ou**
  2. Verificação que **terceiro** foi de fato o responsável pela operação em comércio exterior (possuiu/exerceu o “domínio do fato” sobre a transação), sendo o importador um instrumento para obter o bem importado.

Em ambos os casos, o **terceiro** deveria se identificar aos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros e assim não procedeu.

- **Por ACÇÃO INDIRETA** – O fisco **não identifica** o sujeito passivo oculto. Contudo, o ato omissivo do **importador**, em não comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, **autoriza a fiscalização a presumir** que terceiro (não identificado) financia a operação em comércio exterior.

Essa é a mesma conclusão da lição de Deiab Junior e Nepomuceno (2008), ao se referirem às inovações trazidas à baila pela alteração do artigo 23 do Decreto Lei n.º 1.455/76:

- a) apenou com perdimento a mercadoria de origem estrangeira, na importação ou na exportação, quando constatada a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, e;
- b) criou a presunção legal de interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior, quando não comprovada a origem, disponibilidade e a transferência, dos recursos empregados em tais transações.

DEIAB JUNIOR, Remy; NEPOMUCENO, Bruno Carvalho. *Interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior perpetradas por pessoas físicas*. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1794, 30 maio 2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/11329>>. Acesso em: 16 dez. 2012.

Portanto, há duas formas de constatação da prática de interposição fraudulenta de terceiros:

1. **Prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros (Ocultação)** – Conduta infracional tipificada no inciso V do artigo 23 do Decreto Lei n.º 1.455/76 – É a constatação da ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável através de fraude ou simulação. Sua inspiração vem da **norma geral antielisiva do Parágrafo Único do artigo 116 do CTN**, que pode estar relacionada ou não com a legislação que cuida do crime relacionado à ordem tributário e a “lavagem de dinheiro”, responsável por

municar a fiscalização para o combate da interposição fictícia de pessoas em operações de comércio exterior, o que implica na necessidade de comprovação, mediante **a demonstração por parte da fiscalização, de quem é de fato o real sujeito passivo beneficiado**. Aplicação do processo conhecido como “*follow the money*”.

2. **Prática presumida da interposição fraudulenta de terceiros** – Conduta infracional tipificada no §2º do artigo 23 do Decreto Lei n.º 1.455/76 – Advém de uma presunção legal, o que acarreta ao importador/exportador a necessidade comprovar a origem, disponibilidade e a transferência, dos recursos empregados em operações de comércio exterior. Sua inspiração vem não só da norma geral antielísiva já citada, como também do artigo 1º da Lei n.º 9.613/98 e municia a fiscalização com um mecanismo de controle para coibir a prática, pelo sujeito ocultado, do crime relacionado à “lavagem de dinheiro” por sucessivas operações internacionais, podendo estar relacionado com outras irregularidades tributárias, como por exemplo, fraude no preço/valor declarado (sub ou superfaturamento).

O artigo 11 da IN SRF n.º 228/2002 contempla essa formatação de constatação da prática de interposição fraudulenta de terceiros e determina seus respectivos efeitos, substanciados no artigo 23 do Decreto Lei n.º 1.455/76, artigo 33 da Lei n.º 11.488/2007 e no artigo 81 da Lei n.º 9.430/96:

◇ Artigo 11 da IN SRF n.º 228/2002:

Art. 11. Concluído o procedimento especial, aplicar-se-á a pena de perdimento das mercadorias objeto das operações correspondentes, nos termos do art. 23, V do Decreto-lei n.º 1.455, de 7 de abril de 1976, na hipótese de:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>

I - ocultação do verdadeiro responsável pelas operações, caso descaracterizada a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias;

II - interposição fraudulenta, nos termos do § 2º do art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455, de 1976, com a redação dada pela Medida Provisória n.º 66, de 29 de agosto de 2002, em decorrência da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, inclusive na hipótese do art. 10.

§ 1º Na hipótese prevista no inciso I do caput, será aplicada, além da pena de perdimento das mercadorias, a multa de que trata o art. 33 da Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007.

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0> (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1678, de 22 de dezembro de 2016)

§ 2º Na hipótese prevista no inciso II do caput, além da aplicação da pena de perdimento das mercadorias, será instaurado procedimento para declaração de inaptidão da inscrição da empresa no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0> (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1678, de 22 de dezembro de 2016)

§ 3º A hipótese prevista no inciso I do caput contempla a ocultação de encomendante predeterminado.

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0> (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016)

❖ Inftações decorrentes de cada prática de interposição fraudulenta de terceiros

A **prática EFETIVA da interposição fraudulenta de terceiros** implica em duas infrações:

- ◆ **Uma infração tipificada no inciso V, do artigo 23, do Decreto Lei 1.455/76**, punível com a aplicação da pena de perdimento, tendo por destinatário o real adquirente da mercadoria e conseguinte conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria no caso de que não seja localizada ou que tenha sido consumida. **Uma infração imprópria que pode ser cometida por qualquer um na condição de REAL COMPRADOR em coautoria com o importador interposto.**
- ◆ **Outra infração tipificada no caput do artigo 33 da Lei 11.488/2007**, punível com a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), tendo por destinatário a pessoa jurídica que cedeu seu nome. **Uma infração própria, já que para cometê-la o agente deve ter a condição de ser importador devidamente habilitado no SISCOMEX.**

A **prática PRESUMIDA da interposição fraudulenta de terceiros** também implica em duas infrações:

- ◆ **Uma infração tipificada no §2º, do artigo 23, do Decreto Lei nº 1.455/76**, punível com a aplicação da pena de perdimento e conseguinte conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria no caso de que não seja localizada ou que tenha sido consumida, **tendo por destinatário** o importador de direito (INTERPOSTO), em razão da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na importação. **Uma infração própria, já que para cometê-la o agente deve ter a condição de ser importador devidamente habilitado no SISCOMEX.**
- ◆ **Outra infração tipificada no artigo 81, §1º, da Lei nº 9.430/96**, que determina a **declaração de inaptidão** da inscrição da pessoa jurídica no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ, **que não comprove** a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior.

Coaduna-se para essa constatação, o seguinte artigo:

◆ **Artigo 99 do Decreto-Lei nº 37/66:**

Art.99 - Apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações pela mesma pessoa natural ou jurídica, aplicam-se cumulativamente, no grau correspondente, quando for o caso, as penas a elas cominadas, **se as infrações não forem idênticas.**

(Grifo e Negrito Nossos)

❖ Do ônus probatório

A depender da forma de constatação da existência do sujeito passivo oculto, o **ônus probatório** irá oscilar:

- Na **prática efetiva o ônus probatório é da fiscalização**: Cabe à ação fiscal reunir os elementos que indicam a ocorrência da interposição fraudulenta de terceiros **entre o importador interposto e o sujeito passivo oculto.**

- Na **prática presumida** o **ônus probatório é do importador**: Cabe ao importador a comprovação da **origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados na importação**, na forma do §2º, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76.

❖ A caracterização da infração

O núcleo da infração da prática de interposição fraudulenta de terceiros é o USO DE INTERPOSTA PESSOA em operação de comércio exterior com o propósito de ACOBERTAR o sujeito passivo oculto.

A partir disso são detectadas **duas espécies** da mesma infração:

- **Infração 1**: O uso de interpostas pessoas como instrumento (meio) para acobertar a **identificação do responsável pela importação** (OCULTAÇÃO) por infração contra o **sistema tributário nacional** (FRAUDES FISCAIS/SIMULAÇÃO).
- **Infração 2**: O uso de interpostas pessoas como instrumento (meio) para acobertar a **identificação do responsável pela importação** (OCULTAÇÃO) por infração contra o **sistema financeiro nacional** (LAVAGEM DE DINHEIRO/SIMULAÇÃO).

Nesse diapasão, há três formas de se caracterizar a prática de interposição fraudulenta de terceiros:

1. **A PARTIR DA NÃO IDENTIFICAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS APLICADOS** - A administração aduaneira deve estar atenta à movimentação de recursos financeiros de origem desconhecida ou não comprovada associada ao uso de interposta pessoa em operação de comércio exterior.
2. **A PARTIR DA IDENTIFICAÇÃO DO RESPONSÁVEL DE INFRAÇÃO CONTRA O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL** - A Lei nº 8.137, de 1990, define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. Nesse contexto, a legislação objetivou não só evitar as fraudes fiscais, como também dar maior efetividade na cobrança de tributos buscando identificar o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária.
3. **A PARTIR DA IDENTIFICAÇÃO DO RESPONSÁVEL PELA INFRAÇÃO CONTRA O SISTEMA FINANCEIRO NACIONAL** - A Lei nº 9.613, de 1998, dispõe sobre os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores, bem como sobre a prevenção da utilização do sistema financeiro. Portanto, tem se também como finalidade não cuidar da questão puramente tributária, mas coibir crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores.

Na prática as três causas se mesclam, e assim existe a hipótese de haver infrações entrelaçadas, mas sempre com o USO DE INTERPOSTA PESSOA COMO INSTRUMENTO (MEIO) PARA DIFICULTAR A IDENTIFICAÇÃO do sujeito passivo oculto.

❖ A sanção prevista

A legislação apenou a prática de interposição fraudulenta de terceiros **com o perdimento** da mercadoria de origem estrangeira.

A nova redação do § 3º, do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76, dada pela Lei nº 12.350/10, substituiu a redação originariamente dada pela Medida Provisória nº 66/2002, em 29 de agosto de 2002, e **estipulou a seguinte alternância de procedimentos – ritos**:



A responsabilidade pelas infrações na importação por conta e ordem é Conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. Em conformidade com o DL n.º 37/1966, art. 95, inc. V, c/ redação da MP N.º 2.158-35/2001.

A “**importação para revenda a encomendante predeterminado**” é quando o adquirente, tratado como “encomendante” encomenda produtos a um “importador”, que realiza a operação internacional. Nesta hipótese, disciplinada pela Lei n. 11.281/2006 e regulamentada pela Instrução Normativa n. 634/2006, há necessidade expressa de que sejam explicitados os encomendantes e os importadores, que são responsáveis tributários pela operação, bem como a operação é submetida a sistemática especial de fiscalização.

Neste caso o encomendante é responsável solidário em conformidade com o DL 37/66, art. 31, c/ redação dada pelo DL 37/66, art. 31 e a responsabilidade por infrações é prevista no DL n.º 37/1966, art. 95, inc. VI, c/ redação da Lei n.º 11.281/2006.

Finalmente, lançados os fundamentos legais e doutrinários dos institutos sob análise, quais sejam a importação direta, a importação por conta e ordem de terceiros e a importação para encomendante predeterminado é necessário analisar os argumentos e os fatos apresentados neste processo.

### **3.2. Breves observações sobre a dialética processual e a distribuição atividade probatória no processo administrativo fiscal.**

Antes de adentrar na análise dos fatos sob análise é importante destacar que a dialética processual tendente à construção da verdade jurídica é o resultado de uma operação lógica argumentativa combinada com uma atividade probatória ocorrida em respeito à distribuição legal do ônus de provar certos fatos.

Tratando-se de processo decorrente de Auto de Infração, é ônus da fiscalização apresentar os argumentos e provar os fatos apontados como suficientes a estabelecer no intérprete uma “certeza” da ocorrência do ato ilícito (infração), bem como dos fatos geradores “in concreto”, na linguagem de Amílcar de Araújo Falcão ou fatos impositivos, na linguagem de Lourival Vilanova.

Ultrapassado este momento probatório, atribui-se ao particular o ônus (que não é dever nem obrigação) de tecer argumentos ( e prova-los) capazes de desconstituir esta “certeza” trazida pelos argumentos trazidos e provados pela fiscalização.

No caso do Recurso Voluntário analisam-se conjuntamente as argumentos nele trazidos (hipóteses argumentativas recursais) em contraposição ao argumentos do Acórdão (hipóteses argumentativas do Acórdão) à luz das provas produzidas.

Agora finalmente é momento de analisar os argumentos e as provas produzidos nos autos e aferir a verdade das alegações (provadas) nos autos, aproveitando-se a sequencia dos capítulos recursais.

### 3.3. Análise das provas produzidas nos autos e os argumentos das partes.

Sinteticamente, a fiscalização (acompanhada pelo Acórdão em questão) aponta que no caso concreto houve o emprego de uma interposta pessoa (Exportadora de Armários LIDER) com o objetivo de ocultar o verdadeiro comprador das mercadorias, aquele que apesar de não ter sido evidenciado no procedimento aduaneiro seria o verdadeiro comprador, eis que teria sido ele quem (i) elegeu as mercadorias, (ii) escolheu o fornecedor das mercadorias, (iii) negociou as condições da compra (iv) pagou o preço com recursos próprios, (v) contratou o transporte da mercadoria para o seu estoque, (vi) estocou, (vii) negociou a venda para os seus clientes, (viii) entregou a mercadoria, (ix) recebeu o preço e (x) auferiu o lucro.

Passa-se à análise dos argumentos trazidos aos autos pela fiscalização e pela Recorrente.

#### 3.3.1. Forma de negociação. Recebimento de valores de diferentes titularidades antes do fechamento dos contratos de câmbio.

A fiscalização identificou que a **EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER** recebia transferências eletrônicas de dinheiro de diferentes titulares sempre antes do fechamento de um contrato de câmbio, indício de que ela operava com recursos de terceiros, ressaltando que o pagamento é realizado pelos compradores geralmente de forma atrelada à entrega do bem, e não à sua compra por quem importa, o que caracteriza a operação por conta e ordem.

A Recorrente aponta que o fechamento de câmbio não foi realizado exclusivamente com os valores daquela que foi considerada como a verdadeira importadora, mas também com recursos de terceiros, argumento que não serve para erodir a tese da fiscalização, pois o mero fato de haver recursos de terceiros é suficiente para caracterizar a encomenda.

A **EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER** justifica os depósitos em sua conta no capítulo denominado “**da forma de negociação**” com o argumento de que amargou prejuízos pelo fato de que alguns clientes não pagavam pelos produtos e passou a cobrar pagamentos antecipados dos seus clientes.

Assim, a Recorrente **EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER** afirma que os depósitos realizados quando da proximidade do fechamento dos contratos de câmbio decorre do fato de que como a impugnante nem sempre tinha a totalidade dos produtos em estoque, realizava uma complementação.

“ou seja, quando se realizava uma venda, era solicitado ao cliente que efetuasse o depósito de forma antecipada dos produtos, sendo que somente após a confirmação do depósito, o produto era encaminhado para o cliente.

Porém em várias oportunidades, como a Impugnante não atuava no varejo, e sim somente no atacado, se tratava de cargas fechadas dos produtos comercializados, eram descarregados no depósito da impugnante (SIC) e logo em seguida já seguiam para o cliente, o qual em muitas oportunidades já havia pagado o valor do produto.”

(...)

Contudo, os depósitos eram efetuados quando os produtos estavam próximos de serem enviados para os clientes, pois em muitos casos, devido ao volume negociado a

Impugnante não tinha a totalidade dos produtos em estoque, sendo necessária uma complementação com futuras importações, motivo este que em alguns casos os depósitos foram realizados quando da proximidade do fechamento do contrato de câmbio”

O Acórdão atacado aponta para o fato de que os argumentos da Recorrente **EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER** constituem uma confissão de que ela (LIDER) somente adquiria as mercadorias após a negociação com os seus clientes.

Aduz, ainda, que os contratos de câmbio não foram liquidados com recurso exclusivos da cliente em análise e justifica esta prática pela avidez do mercado em adquirir os produtos e existência de inadimplemento do pagamento, necessitando de uma garantia, então, indaga se essa forma de comercialização é proibida.

Ora, a LÍDER parece não perceber que as palavras delas é uma confissão de que somente fechava contrato com seus clientes depois de confirmado o recebimento de recursos, só então liberava a mercadoria que em muitos casos tinha que ser entregue com importações futuras.

Isso é típico de importação por conta e ordem, pois conforme já vimos no art. 1º, parágrafo único da IN nº 634, de 2006, basta o real adquirente ter fornecido parte dos recursos de custeio das importações para que estas sejam consideradas por sua conta e ordem, desqualificando, portanto, a alegação de que as importações para determinada cliente não foram realizadas exclusivamente com recursos por ela antecipados. À norma não interessa se essa antecipação foi feita à título de garantia.

Quanto à alegação de que os recursos fornecidos por um outro cliente foram utilizados na liquidação de contratos de câmbio sob análise, tal fato seria relevante se aqueles recursos já não estivessem destinados para a liquidação do contrato de câmbio daquele outro cliente, integrado ao mesmo *modus operandi* como adquirente por conta e ordem. A tese da LÍDER poderia ser aceita se a importação fosse efetivamente por conta própria ou mesmo por encomenda.

Dito de outra forma, nos contratos por conta e ordem, os recursos recebidos então vinculados à DI e ao correspondente contrato de câmbio não podendo ser destinados a pagamento de obrigações de outro cliente, pois não são recursos do próprio importador. A LÍDER nem sequer admite que a importação seja por encomenda, uma vez que nessa situação também estaria obrigada a apresentar as informações para a Receita Federal.

No caso sob exame, o extrato bancário mostra que sem os recursos fornecidos pelos clientes participantes do mesmo *modus operandi*, inclusive os alocados pela PANTANENSE, não haveria saldo suficiente para a liquidação do seu contrato de câmbio.

A impugnante argumenta, ainda de forma genérica, que os contratos de câmbio que foram fechados nos dias de entrada de recursos não são os mesmos das declarações de importação destinados para a empresa que os depositou e sim para pessoas jurídicas diversas.

Não merece prosperar esse argumento, pois se observa no extrato bancário que a fiscalização teve o cuidado de ressaltar, de amarelo, apenas os contratos de câmbio relacionados com a(s) DI objeto de autuação daquela empresa que efetuou o depósito, sem prejuízo de que no mesmo contrato tivesse mercadoria para outro cliente. A análise do(s) extrato(s) não deixam dúvidas sobre essa vinculação do depósito do cliente com o contrato de câmbio relacionado com sua mercadoria; verificasse que efetivamente o depósito podia ser

A respeito destes fatos (argumentos acompanhados de provas) trazidos no Acórdão, o Recurso Voluntário seria o momento ideal para que a Recorrente trouxesse argumentos e provas que pudessem desconstituir os fatos guerreados.

Em relação a este capítulo do Acórdão a Recorrente **EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER** limitou-se a repetir os mesmos argumentos da Impugnação, deixando de lançar argumentos e provas suficientes a contrapor os fatos trazidos no Acórdão guerreado.

Analisando-se os argumentos e as provas constantes nos autos, inclusive admitidos pela própria Recorrente, é possível aferir que a Recorrente **EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER** efetivamente recebia valores em momentos imediatamente anteriores ao fechamento de câmbios, ainda que parcialmente suficientes para tanto, o que demonstra que havia uma sincronia entre os pedidos de mercadorias, pagamentos e compra, o que caracteriza fato que se amolda à hipótese do artigo 27 da Lei n. 10.637/02.

Lei n.º 10.647/02

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 n.º 2.15835, de 24 de agosto de 2001.

Desta forma, entendo que as operações sob análise foram realizadas mediante utilização de recursos de terceiros, razão pela qual entendo que os argumentos da Recorrente não devem prosperar.

### **3.3.2. Capacidade financeira**

A fiscalização apontou que a capacidade financeira da **EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER** (abstraindo-se a capacidade econômica) era incompatível com os volumes por ela importados. É certo que a LIDER pode eventualmente ter capacidade econômica superior à sua capacidade financeira, fato que pode ser exemplificado pela demonstração de uma linha de crédito que evidencie que o dinheiro utilizado nas operações veio de uma instituição bancária, por exemplo.

O Auto de Infração explica que não se busca evidenciar a capacidade financeira da **EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER**, mas tão somente calculando-a no contexto das normas que disciplinam o comércio exterior.

É razoavelmente comum confundirem-se os conceitos de capacidade econômica e capacidade financeira: a econômica pode ser entendida como a aptidão para gerar lucros sucessivos e a financeira, diferentemente, compreende a disponibilidade de recursos. Embora diferentes, os conceitos possuem íntimas vinculações. Na verdade a capacidade econômica é quem efetivamente sustenta a capacidade financeira (a aptidão para gerar lucros tende a manter a capacidade de liquidar obrigações).

Neste contexto, a falta de capacidade econômica indica a vocação falimentar do indivíduo ou da sociedade (que conduz à falta de liquidez imediata, isto é, a inexistência de recursos financeiros disponíveis para solver as obrigações de curto prazo), situação que configura a incapacidade financeira. Em termos numéricos, poderíamos resumir a capacidade econômica em um indicador da tendência progressiva ou regressiva da capacidade financeira.

Deste modo, quando uma pessoa jurídica submetida à análise fiscal é instigada a demonstrar se teria condições de arcar com os dispêndios correspondentes às suas operações de comércio exterior, lhe bastaria comprovar capacidade financeira para cumprir este quesito.

No presente caso não estaremos, necessariamente, evidenciando a capacidade financeira estrita da LIDER, mas estaremos, sim, calculando-a no contexto das regras estabelecidas pela RFB quanto à habilitação para operar no Siscomex.

No Auto de Infração a fiscalização explica que os sistemas de inteligência artificial da Receita Federal do Brasil (aplicativo auditoria) é capaz de criar um fluxo de caixa das empresas, possibilitando aferir a capacidade financeira, verbis.

Desta leitura é de se deduzir que o ADE Coana nº 3/2006 exige também o

encaminhamento de anexos (denominados I-A, I-B e I-C) na forma de demonstrativos com informações financeiras e comerciais bem, como disponibiliza aplicativo eletrônico a que chamamos

Aplicativo Auditoria que a partir das informações constantes naqueles demonstrativos é capaz de identificar se os valores pretendidos são compatíveis com as exigências e regras estabelecidas pela RFB.

Preliminarmente, como iniciado no parágrafo anterior, convém trazer a informação de que aquele aplicativo foi constituído para ser capaz de tratar as informações do requerente e, utilizando-se de mecanismos lógicos e parâmetros pré-determinados pela RFB, a partir delas compor o montante teórico que a empresa teria como capacidade financeira para realizar transações no comércio exterior.

O Aplicativo Auditoria trata as informações montando nada mais que um fluxo de caixa, ou seja, receitas menos despesas, de onde se poderia observar a disponibilidade de recursos da empresa para arcar com as operações de comércio exterior pretendidas.

As informações do requerente devem ser compatíveis com os documentos contábeis oferecidos e entregues por ela quando do requerimento, analisadas em conjunto com as informações proporcionadas pela análise da base de dados da RFB.

Verificou-se que os valores retornados pelo aplicativo, em valor significativamente inferior aos limites pleiteados pelo requerente, indicam que a EXPORTADORA LIDER não possui capacidade financeira para atuar no comércio exterior nos volumes pleiteados.

Outra importante inconsistência demonstrada pelo aplicativo foi o “estouro” de Caixa indicado pelo saldo negativo das contas Caixas e Bancos no primeiro mês da planilha I-C e o saldo zero da respectiva conta nos meses seguintes.

Tendo em vista o exposto e tudo mais contido no Relatório de Indeferimento apresentado pelo EQPEA, que encontra-se em anexo a este Auto, e diante do fato de que as inconsistências relatadas impossibilitaram o atendimento do requerimento na medida em que torna impraticável a realização de análise da capacidade financeira da empresa para arcar com as operações de comércio exterior nos montantes pretendidos, , concluiu-se pelo INDEFERIMENTO do pleito da empresa EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER LTDA – CNPJ nº 77.759.694/0001-70, conforme disposto no artigo 11, inciso I da IN 650/2006.

Na Impugnação a Recorrente limitou-se a enaltecer os seus mais de quarenta anos de tradição no comércio e afirmar que a sua capacidade financeira advém de crédito que possui com os seus fornecedores, confundindo-a nitidamente com a capacidade econômica.

No Recurso Voluntário a Recorrente também limitou-se a repetir os argumentos trazidos na Impugnação ao Auto de Infração, não contrapondo-se materialmente aos fatos constantes do Acórdão proferido pela DRJ, no sentido de que não teria capacidade financeira, mas sim afirmando o desconhecimento, por parte da fiscalização, do cotidiano do Comércio Exterior:

Sabido que para a realização de uma operação comercial não necessariamente o comprador necessita possuir valores em espécie, bastando ter um crédito consolidado através de operações comerciais anteriores, como no caso da Impugnante (SIC), pois a capacidade econômica de uma empresa não pode e não deve ser medida somente pelo seu dinheiro em caixa ou mesmo seu capital de giro, deve ser analisado do prisma comercial, ou seja, sua solidificação no mercado, sua carteira de clientes, sua capacidade de pagamento de dívidas, o que deveria ser realizado pelo Fisco, contudo, como no caso em tela, os fiscais da Receita Federal do Brasil que pelo que reflete o malgrado auto de infração, não possuem experiência prática no comércio exterior, estando alheios a estes importantes fatores de mercado.

Da narrativa recursal não se extrai qualquer argumento capaz de desconstituir os fatos que apontaram a inexistência, por parte da Recorrente **EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER**, de Capacidade Financeira para realizar as operações, capacidade esta que, repita-se, decorre de exigência legal.

Assim, constata-se que a recorrente não se desincumbiu do ônus de desconstituir os argumentos no sentido de que ela não possuía capacidade FINANCEIRA, ou seja, demonstrando que POSSUÍA CAPACIDADE FINANCEIRA (e não apenas econômica) razão pela qual entendo que os argumentos da Recorrente não devem prosperar.

### **3.3.3. Inconsistência entre o volume de movimentações bancárias da Recorrente EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER e o seu patrimônio, bem como dos sócios.**

Um dos indícios utilizados pela fiscalização de que a Recorrente **EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER** não era a verdadeira adquirente dos bens, com intuito de lucro, e que tão somente prestava-se a realizar a importação por conta e ordem de terceiros, mediante recebimento de comissão, é o fato de que durante alguns períodos a Recorrente LIDER multiplicou em mais de dez vezes as suas importações, todavia este sucesso comercial não implicou qualquer variação patrimonial na empresa ou nos sócios.

Em outras palavras, o volume de importações aumentou mais de dez vezes sem que este sucesso comercial tivesse refletido um aumento no patrimônio da empresa ou dos sócios. Este fato gerou a pergunta: “para onde foi o lucro?”. Isto foi tratado como um indício de que as operações não eram “importações diretas”, pois neste caso a regra é que elas tivessem gerado lucro.

Isto ocorre porque quando uma empresa é utilizada para importação por conta e ordem de terceiros quem lucra é o terceiro (e não a empresa importadora) utilizada tão somente como uma interposta pessoa. Da análise das contas da Recorrente, por meio da qual constatou-se que o patrimônio da empresa e dos sócios permaneceu parcialmente inalterado no período das grandes operações a fiscalização formulou-se a interessante pergunta: “De onde veio o dinheiro para as compras e para onde foi o dinheiro das vendas?”

Esta incoerência é indício de que as operações foram realizadas por terceiros, por “encomenda” ou “conta e ordem” de pessoas ocultas que teriam lucrado com as importações.

Acerca deste indício a Recorrente limita-se a afirmar que “... o valor da comissão (lucro) da empresa se mostra em percentual baixo...”, ocasião que parece reconhecer que recebia uma comissão pela importação dos bens, o que caracterizaria a interposição fraudulenta.

A Recorrente não se desincumbiu do ônus processual de trazer, no Recurso Voluntário, fatos que se contrapusessem aos fatos apresentados no Auto de Infração e no Acórdão em exame, especificamente em relação ao motivo pelo qual a despeito de haver multiplicado por dez a sua atividade comercial, não houve aumento do patrimônio da empresa ou dos sócios, o que é indício de que não houve importação própria, mas sim por conta e ordem de terceiro, terceiro este que teria lucrado com a operação, razão pela qual entendo que os argumentos da Recorrente não devem prosperar.

#### **3.3.4. Fluxo de caixa da Recorrente EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER**

A fiscalização, no que foi acompanhada pela DRJ, alega e prova, por meio de comparações entre documentos, que em diversas ocasiões a Recorrente **EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER** recebia dinheiro de um cliente e com este dinheiro pagava a compra da mercadoria que era destinada a este mesmo adquirente, o que seria suficiente a demonstrar que a Recorrente LIDER funcionava como uma “importadora por conta e ordem”.

A Recorrente **EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER** sustenta, sinteticamente, que nem sempre os valores recebidos de um comprador eram utilizados para pagar o produto adquirido por aquele mesmo comprador, *verbis*:

“... sendo que nem sempre um depósito referente a uma determinada venda era o valor utilizado para o pagamento de fechamento de câmbio do pedido pelo qual se teve o depósito.”

Este argumento da Recorrente **EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER** não foi capaz de desconstituir os fatos apresentados no processo, qual sejam que em muitos casos haveria a coincidência entre pagamentos de adquirentes e fechamento de câmbio da mercadoria deste mesmo cliente, mas tão somente expos, expressamente, que isto não acontecia em todos os casos.

Ocorre que a própria fiscalização aponta que esta conduta não acontece em todos os casos, mas em alguns, mas que isto seria suficiente para caracterizar, ou ao menos ser indício de que a Recorrente **EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER** operava como uma importadora, sem que fosse a verdadeira adquirente, razão pela qual entendo que os argumentos da Recorrente não devem prosperar.

#### **3.3.5. Diligência realizada na sede social da Recorrente EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER.**

A Recorrente **EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER** insurge-se contra as conclusões advindas da diligência ocorrida na sede social da impugnante, na qual constatou-se que a empresa não possuía local de armazenagem compatível com o volume de mercadorias por ela transacionado, pois à época dos fatos fiscalizados possuía tão somente um galpão com

300m2, insuficiente para armazenar as grandes quantidades de cereais importados, cumprindo destacar que ao contrário dos eletrônicos e pedras preciosas, são mercadorias com grandes volumes em relação ao preço.

A fiscalização também apontou que a recorrente **EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER** só conta com um funcionário registrado, o que também seria insuficiente para realizar todas as operações de carga, descarga, arrumação e venda dos produtos por ela importados.

Incompatibilidade do espaço de armazenamento ocorre pois enquanto quem importa por conta própria realiza a compra e estoca a mercadoria para vendê-la para diversos compradores em diversos momentos, necessitando de espaço de armazenamento, quem o faz por conta e ordem não necessita deste espaço, pois o bem sequer passa por seu estoque, e quando isto ocorre, o faz por poucos dias, muitas vezes sequer sem ser desembalado.

A incompatibilidade do número de funcionários ocorre pois enquanto quem importa por conta própria possui trabalhadores (empregados ou autônomos) para desembarcar as mercadorias, conferir, desembalar, organizar, promover a venda e a entrega das mesmas a diversos vendedores, a ausência de trabalhadores e/ou custos com movimentação de mercadorias é um indício de que a empresa não tinha o trabalho de receber os produtos por ela comprados, desembalar, organizar, vender e entregar diversas mercadorias para diversos compradores em diversos momentos.

A Recorrente **EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER** afirma que no dia da fiscalização o armazém encontrava-se vazio em razão do fato de que a fiscalização ocorreu em ano de pouco movimento, eis que os anos de maior movimentação de mercadorias foram em período anterior, e que se a fiscalização tivesse ocorrido neste período encontraria o depósito repleto de mercadorias e trabalhadores.

Todavia, em relação ao registro dos trabalhadores, argumenta que eram autônomos e que não há registro deles nem do valor a eles pago pelo serviços. Neste sentido a Recorrente **EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER** não se desincumbiu do ônus de provar que possuía trabalhadores suficientes a movimentar as mercadorias, enrobustecendo a tese da fiscalização de que as mercadorias na verdade foram adquiridas por terceiros e a Recorrente LIDER não passa de uma interposta pessoa.

A Recorrente **EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER** afirma que o espaço de armazenamento era suficiente pois várias vendas eram realizadas para um único cliente, verbis:

Ora, como relatado, em várias vendas o volume de produtos era elevado, sendo a venda da totalidade da carga a um único cliente, motivo este que não seria necessário que as mercadorias descarregassem na empresa impugnante (SIC) e seguissem para o seu destinatário final, pois se assim fosse estaria a impugnante (SIC) tendo gastos desnecessários, na medida que a carga seria encaminhada em sua totalidade para o cliente.

Com este argumento a Recorrente deixa transparecer que as mercadorias eram importadas com destinatários certos, fortalecendo a tese adotada pelo Acórdão em exame, segundo a qual a Recorrente **EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER** não era a

verdadeira adquirente das mercadorias, mas tão somente a importadora por conta e ordem de terceiro.

A fiscalização realizou uma prova além de uma dúvida razoável de que não havia funcionários, suficiente a demonstrar que os funcionários não existiam, desincumbindo-se do ônus de provar o que por ela foi alegado. A Recorrente, por sua vez, alegou um fato extraordinário, qual seja o de que existiam funcionários mas que não eram oficialmente registrados bem como não existe prova do seu trabalho nem da sua remuneração. Partindo-se da premissa de que a fiscalização desincumbiu-se do ônus de provar os fatos constitutivos do seu direito, e que a Recorrente alegou um fato extraordinário desacompanhado de qualquer prova, indício de prova ou prova indiciária, deve prevalecer a hipótese esposada pela fiscalização da ausência da fiscalização.

A verdadeira importadora suportava até os tributos incidentes sobre as operações da Recorrente, o que é um forte indício de que ela era utilizada tão somente como uma interposta pessoa, afastando-se do conceito de uma importadora que realizava as operações de compra para depois revender os bens.

Também não explicou como o grande volume de mercadorias importadas, ainda que eventualmente, poderia ser comportada dentro do diminuto depósito da Recorrente, razão pela qual é de se negar provimento a este capítulo do Recurso Voluntário.

### **3.3.6. Alegação de que a importação NÃO foi realizada por conta e ordem de terceiro oculto.**

Para contrapor o argumento de que a Recorrente **EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER** realizava importações por conta e ordem de terceiros, alega, que os fatos apresentados pela fiscalização, corroborados pelo Acórdão em exame, não eram suficientes à inferência de tais conclusões:

Afirma que pelo fato de haver várias vendas cuja totalidade da carga era destinada a um único cliente, ela era enviada diretamente, sem a necessidade de armazenagem ou operações de descarga.

Sustenta que o fato de haver nota fiscal de saída vinculada a uma declaração de importação é perfeitamente normal e contabilmente correto. Contudo, não se discute a conformidade da operação com as práticas mercantis e contábil, mas sim em relação às normas aduaneiras, especialmente no que tange ao fato de que esta vinculação indica que as mercadorias já foram importadas com destinatário certo, que pagaram antecipadamente por elas e remuneraram a Recorrente **EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER** com uma comissão.

Alega que havia uma comissão, ainda que pequena, fato que também não se presta a afastar os argumentos da fiscalização pois enquanto o lucro variável representado pela diferença entre os custos de compra e o valor de venda caracteriza a operação por conta própria a existência de uma “comissão” caracteriza a “encomenda” ou a “operação por conta e ordem”.

A demonstração do pagamento e recebimento de comissões, ainda que comprovada de forma indiciária é um demonstrativo robusto de que a operação foi realizada por

conta e ordem de terceiro, ou de encomenda ( casos em que o real adquirente paga uma comissão para que a interposta pessoa realize a operação) pois as operações realizadas por conta própria são realizadas pela importadora, por sua conta e risco, com o intuito de que sejam vendidas a terceiros e a diferença entre o valor arrecadado com a venda e os custos sejam o lucro

Existência de documentos que façam menção a “importações solicitadas” também são indícios de que as operações realizadas pela Recorrente **EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER** foram realizadas por conta e ordem de terceiro oculto à operação, razão pela qual é de se negar provimento a este capítulo do Recurso Voluntário.

### **3.3.7. Extrapolação do limite das importações pela EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER.**

A fiscalização, no que foi acompanhada pelo Acórdão em questão, pontuou que a da Recorrente **EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER** é na modalidade “ordinária”, com limites semestrais de transações inferiores ao que foi transacionado, o que em outras palavras significa dizer que a LIDER extrapolou o limite das importações que estava autorizada a realizar.

Este fato objetivo foi tratado como indício de que a **EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER** havia descumprido as normas que regulam o comercio exterior, não tendo sido produzidos argumentos ou provas capazes de desconstituir os argumentos da Recorrente LIDER no sentido de que ela não tivesse extrapolado tal limite. Alias ela admitiu que extrapolou, alegando que o fato de haver solicitado ampliação do limite, sem resposta, a fez presumir que ele havia sido deferido.

### **3.3.8. Indeferimento do aumento do limite por falta de capacidade financeira.**

A Recorrente **EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER** alega que faria jus à ampliação do limite de importação. O aumento do limite de foi indeferido por constatação de “falta de capacidade financeira”, que nada mais é que a quantidade de recursos financeiros que uma pessoa possui, pois a inteligência artificial da Receita Federal do Brasil (aplicativo auditoria) apontou para o fato de que as informações contábeis da LIDER eram incompatíveis com a pretensão de aumento de capital. Indício de que a empresa não possui capacidade financeira para arcar com os custos das operações de “importação direta” que afirmou haver realizado.

Em sua defesa a **EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER** sustenta que requereu o aumento do seu limite, tendo sido, segundo ela, denegado sem qualquer fundamento.

Todavia, esta alegação não possui o condão de contrapor-se aos argumentos do Acórdão por ela combatido.

### **3.3.9. Recebimento de Comissões por parte da EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER.**

Foram identificados documentos, especialmente planilhas de custos reais, variação cambial e custo real, que constavam recebimentos de “comissões”, remuneração geralmente recebida por quem realiza importações por conta e ordem ou encomenda, e não das

importações por conta própria, nas quais a importadora busca o lucro representado pela diferença entre o que recebe pela venda das mercadorias e o custo da sua aquisição. O recebimento de comissões é indício de que as operações eram por conta e ordem e não por conta própria.

O recebimento de ‘comissões’ é um indício de que a Recorrente **EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER** operava por conta e ordem de terceiros.

### **3.3.10. A documentação obtida na empresa.**

Verifica-se ainda que o sócio-administrador franqueou amplo acesso aos computadores da empresa, sendo localizados em seus discos rígidos 27 (vinte e sete) arquivos que revelaram **interesse fiscal**;

Por meio dos trabalhos fiscais verificou-se que a LÍDER enviava aos seus adquirentes os CUSTOS REAIS (Reais, porque as Notas Fiscais emitidas são “meramente Contábeis”, conforme destacado nas mesmas planilhas. Assim, a Líder emitia as Notas, mas exigia valor diferente do declarado, já que incluía neste valor o lucro/prejuízo cambial, seus custos tributários com Faturamento/Receita de Vendas, e a sua comissão pelo serviço prestado).

Outro ponto importante de se observar é que existe um cálculo de diferença entre o já depositado pela real adquirente para garantir a importação e aquilo que a LÍDER posteriormente verificou como sendo o REAL custo da operação (já que ela incluía/excluía a variação cambial, sua comissão, seus custos tributários, etc), e que deveriam ser pagos “por fora”, certamente com o intuito de tentar fugir da fiscalização da Receita Federal do Brasil. Isto já demonstra de forma inequívoca o intuito doloso da LÍDER e das REAIS ADQUIRENTES.

Importante destacar o fato descrito no parágrafo anterior e visualizado na tabela acima, que demonstra que a LÍDER emitia Notas Fiscais de entrada e saída apenas para fins de fraudar sua contabilidade e tentar ludibriar a fiscalização federal, já que a mercadoria já tinha um cliente predeterminado. Assim, a fiscalizada emitia uma NF de Entrada e logo em seguida Notas de saída que, pela numeração, percebe-se que foram feitas em seqüência, com data próxima, ou com a mesma data de emissão das Notas de Entrada. Esse fato não é irrelevante; não se trata de fato meramente formal. Trata-se de fraude, pois a LÍDER, além de declarar ao Fisco que era a Adquirente das mercadorias, também declarava nos MIC's - Manifesto Internacional de Cargas - que o endereço de entrega da mercadoria seria em sua própria sede, mas por outro lado, emitia Notas Fiscais de Saída no mesmo instante em que emitia Notas Fiscais de Entrada, com o intuito de enviar as mercadorias diretamente para o Real Adquirente.

Destes fatos extrai-se apenas uma conclusão, qual seja a que a entrada da mercadoria já era registrada com uma venda anteriormente negociada, e a LÍDER já preparava a documentação para envio da mercadoria ao Real Adquirente, sem que esta precisasse passar por sua empresa.

### **3.3.11. Da aplicação da pena de perdimento.**

A Recorrente insurge-se contra a aplicação da pena de perdimento sob o argumento de que a conduta “interposição fraudulenta” não havia sido comprovada nos autos.

“Não se encontra nos autos do processo administrativo qualquer elemento de prova concreta no sentido de se demonstrar de forma cabal que a impugnante (SIC)

Exportadora de Armarinhos Lider Ltda tenha efetuado importação de produtos por conta e ordem de terceiros, os quais estão figurando na condição de responsáveis solidários no Auto de Infração combatido.

O que realmente encontra a bem da verdade não passa de meras ilações da autoridade administrativa que tenta de todas as formas descaracterizar diversas operações comerciais que foram realizadas de forma justa e correta.

O fato de ocorrer pagamento parcialmente adiantado, bem como vários depósitos que geram um fluxo de caixa na conta bancária da Impugnante não tem, de forma isolada, o condão de caracterizar uma interposição fraudulenta de terceiros, muito pelo contrário, tão somente demonstra a legalidade da operação, o devido pagamento dos tributos incidentes, bem como a necessidade de mercado em relação aos produtos comercializados pela Lider.

Se efetivamente a Impugnante tivesse por objetivo ocultar o real adquirente das mercadorias, por certo não emitiria nota fiscal em nome dos seus clientes, os quais a autoridade administrativa que lavrou o auto de infração condiciona como responsável solidária, se efetivamente fosse uma operação com a intenção de burlar o Fisco, certamente não emitiria documento fiscal, não receberia pagamento via transferência eletrônica em sua conta bancária.”

Acerca deste argumento são necessárias duas observações.

A primeira delas é no sentido de que a Recorrente **EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER** parece haver construído um conceito de “elemento de prova concreta no sentido de se demonstrar de forma cabal” que exclui quaisquer tipos de provas indiciárias. Neste sentido parece que a Recorrente LIDER exige que a prova da interposição fraudulenta de terceiros uma espécie de “contrato de interposição fraudulenta”, que não existe, pois esta é uma situação de fato.

As provas indiciárias são perfeitamente utilizáveis no processo administrativo fiscal e no judicial, não havendo hierarquia entre elas e as ditas provas diretas, especialmente quando o seu conjunto converge para reforçar a mesma hipótese, no caso a defendida pela fiscalização e mantida pela DRJ. Sabe-se também que alguns fatos somente podem ser provados por indícios, pois é impossível ao intérprete adentrar na mente da parte e dizer o que ela teria pensado naquele momento específico, ou as sua vontade, sendo necessário analisar o conjunto de indícios que, no caso concreto, aponta para a ocorrência da interposição fraudulenta.

A segunda delas é que o fato da Recorrente **EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER** haver contabilizado as receitas e as despesas, bem como apontado o nome do real adquirente nos documentos contábeis e fiscais não afasta a configuração da interposição fraudulenta de terceiros, que ocorre pelo simples fato de um importador realizar uma importação por conta e ordem de terceiros quando afirma que a importação era por conta própria, sem declarar o terceiro, que é o verdadeiro adquirente do bem.

#### 4. Conclusões.

Por todo o exposto é de se concluir que a fiscalização de desincumbiu de provar, com provas diretas e indiretas, por meio de diligência local, análise de documentos físicos e eletrônicos que a Recorrente **EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER** efetivamente realizava importação por conta e ordem de terceiros quando declarava que tais operações eram

importações diretas, com a ocultação do real comprador e interposição fraudulenta de terceiros, sendo que a DRJ, ao analisar a impugnação ao Auto de Infração, julgou improcedente.

Também restou demonstrado havia uma real adquirente das mercadorias importadas, especialmente em razão delas haverem sido pagas com o dinheiro por elas entregue à Recorrente LIDER, que tão somente transitou na conta bancária desta empresa, utilizada tão somente como uma interposta pessoa, pois não realizou as transações com o intuito de lucro pela compra e venda, mas tão somente como uma *trader* que recebe comissões por um serviço prestado (obrigação de fazer x obrigação de entregar coisa certa), bem como em razão da sua experiência no comércio de cereais e o prazo de entrega, ela teria condições de saber que o produto ainda estava no exterior e seria importado para que a ela fosse entregue, fatos que ela não se desincumbiu do ônus de contrapor.

Por estes motivos, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad