



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

Processo n° 11128.724943/2012-53
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 3301-003.630 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de maio de 2017
Matéria Multa Regulamentar
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AFIL IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

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

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

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

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

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

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

MERCADORIA IMPORTADA. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. FRAUDE OU SIMULAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO.

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

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

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

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

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

IMPORTAÇÃO. OPERAÇÕES POR CONTA PRÓPRIA. ESPECTRO LEGAL DE GESTÃO EMPRESARIAL. IMPORTAÇÃO MEDIANTE

PRÉVIA ENCOMENDA OU EXPECTATIVA DE DEMANDA. CONDIÇÃO.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

PROVA INDICIÁRIA. JUÍZO DE INFERÊNCIA.

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

Recurso de Ofício Negado

Crédito Tributário Exonerado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Mauri, Marcos Roberto e Antonio.

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente.

Marcelo Costa Marques d'Oliveira- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto do Couto Chagas (Presidente), Semiramis de Oliveira Duro, Maria Eduarda Alencar Camara Simões, Valcir Gassen, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Jose Henrique Mauri, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Marcos Roberto da Silva

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório contido na decisão de primeira instância:

"Contra a empresa AFIL IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO E COMERCIO LTDA, ora impugnante, já devidamente qualificada nos autos deste processo, doravante denominada apenas por AFIL, foi lavrado Auto de Infração no qual se formaliza a aplicação da penalidade de perdimento de mercadoria importada, convertida em pecúnia em face da impossibilidade de sua apreensão, em sede de Procedimento Especial de Fiscalização para averiguar a regularidade de importações realizadas em nome próprio, ao final do qual restou apurado a interposição fraudulenta da autuada com vistas à ocultação do real interveniente, com enquadramento de sua conduta em infração tipificada como "Dano ao Erário", na forma prevista no art. 23, V, do DI nº 1.455/76, com lançamento de crédito tributário no montante total de R\$ 3.867.273,03 e atribuição de responsabilidade solidária à empresa adquirente das mercadorias PLANTANENSE COMÉRCIO ATACADISTA DE CEREAIS LTDA - ME, na forma prevista no art. 124 do CTN.

A seguir, destacaremos os principais fatos e elementos indiciários apresentados pela fiscalização como motivação do presente lançamento, instruídos por documentos, informações e pesquisas levantados no curso da ação fiscal, constantes do Relatório de Fiscalização, anexo do presente auto (fls. 11 a 24).

Após apresentar esclarecimentos sobre o desenvolvimento da ação fiscal, bens jurídicos protegidos pelo controle aduaneiro e prejuízos perpetrados pela interposição fraudulenta de pessoas, em síntese, as motivações e fundamentos para o lançamento foram apresentados pela fiscalização conforme se resume a seguir:

1. Através da análise dos documentos e esclarecimentos apresentados pela fiscalizada no curso do procedimento fiscal, verificou-se que uma parcela dos recursos que ingressaram nas contas bancárias da empresa foi contabilizada como adiantamento de clientes (conta 2106010100 – Clientes), a qual, no período de janeiro de 2007 a maio de 2008, registrou um montante de entrada próximo a R\$ 45 milhões, não se apurando tais registros para os anos de 2005 e 2006;

2. Neste sentido, constatou-se que diversos adquirentes das mercadorias importadas lhe remetiam recursos antes mesmo do correspondente despacho de importação da mercadoria transacionada, os quais eram contabilizados em conta do passivo anteriormente identificada;

3. Normalmente, a AFIL emitia as notas fiscais de entrada e saída da mercadoria em seu estabelecimento na mesma data de desembarço aduaneiro das correspondentes importações, encaminhando a mercadoria diretamente da unidade portuária de despacho para o estabelecimento do cliente adquirente, não transitando assim por seus estabelecimentos matriz e filial, que nem teriam capacidade de armazenamento, já que teriam um pouco mais de 500 m² de área cada deles;

4. A esse respeito, não foram localizados na escrita contábil do sujeito passivo pagamentos de despesas a título de armazenagem de mercadorias em estabelecimento de terceiros;

5. “Em todos os casos apontados nas Planilhas de Cálculo da Multa ..., em anexo, verifica-se que antes do registro da declaração de importação, o sujeito passivo já havia recebido pelo menos uma parcela do valor das mercadorias, demonstrando que estava operando no comércio exterior por conta de terceiros, ou seja, com recursos financeiros recebidos de terceiros”;

6. “Ao receber valores por conta de mercadorias que ainda nem haviam sido submetidas a despacho aduaneiro de importação e ao emitir as notas fiscais de entrada e saída concomitantemente ao desembarço aduaneiro, remetendo-as diretamente e sem nenhum tipo de armazenagem a um cliente pré-determinado, não estava o sujeito passivo praticando ato típico de um estabelecimento comercial que realiza importações por conta própria, ou seja, adquirindo mercadorias para depois revendê-las a terceiros. Estava sim, importando mercadorias por conta de terceiros, mas registrando as operações perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil, como se fossem por conta própria, ocultando das declarações aduaneiras a informação a respeito do verdadeiro proprietário das mercadorias”;

7. Encontra-se em anexo aos autos planilha com detalhamento de informações sobre os registros contábeis da conta cliente anteriormente citada, a qual subsidia todas as constatações anteriormente descritas. Dois exemplos são destacados, alheios às importações objeto da presente lide;

8. Por fim, conclui a autoridade fiscal pelo alinhamento da conduta do importador às disposições do art. 23, V, do DI nº 1.455/76, com atribuição de responsabilidade solidária ao adquirente das mercadorias importadas PLANTANENSE COMÉRCIO ATACADISTA DE CEREAIS LTDA - ME, lavrada em Termo de Sujeição Passiva constante das fls. 27 e 28;

9. Por ocasião de sua primeira análise de julgamento nesta DRJ RECIFE, decidiu-se pelo encaminhamento de diligência junto à unidade preparadora, no intuito de trazer aos autos a correspondente instrução probatória quanto aos adiantamentos de recursos tomados como pressuposto fático do lançamento, em conformidade ao despacho de diligência anexo às fls. 1.473 a 1.474;

10. Em decorrência da citada diligência, foi concedido aos autuados prazo de 30 dias para que estes se manifestassem quanto aos elementos colacionados pela fiscalização (fls. 1.917 a 2.023). De outra parte, contraditando o procedimento em causa, as contrarrazões apresentadas pela impugnante AFIL podem ser sinteticamente descritas como seguem (fls. 46 a 98 e posteriormente, por ocasião da juntada de novos documentos em decorrência de diligência fiscal, fls. 1.478 a 1.908):

(A) Preliminarmente, argui a impugnante:

Improcedência do lançamento quanto a parte dos créditos tributário lançados, haja vista sua extinção pelo instituto da decadência, já que no caso o prazo quinquenal teria termo inicial na data de ocorrência do fato gerador, já se encontrando transcorrido tal prazo por ocasião da data de ciência do presente lançamento;

Nulidade do lançamento pelo uso inadequado de prova emprestada e a impossibilidade de se adotar como verdade absoluta os fatos supostamente apurados no procedimento especial de fiscalização levado a efeito na importadora AFIL, já que o lançamento adota as conclusões de tal procedimento como premissa de fato irrefutável e invencível, no sentido de que a AFIL teria se utilizado de recursos de terceiros “em todas as suas importações registradas como sendo por conta e risco

próprios”, sem vincular aquela conclusão com a correspondente importação objeto do lançamento, apenas transcrevendo o relatório do citado procedimento, sem apresentar os fundamentos fáticos e probatórios para o caso específico objeto da autuação. Ainda que admitida a utilização de prova emprestada, cabe à fiscalização demonstrar as conclusões daquela e seu vínculo à espécie no procedimento de imputação da penalidade, já que o procedimento especial de fiscalização teria caráter meramente inquisitório;

Nulidade do lançamento pela ausência de descrição específica das irregularidades supostamente praticadas nas importações objeto do lançamento, com flagrante violação às disposições do art. 10, III, do Decreto nº 70.235/72, já que a conduta genérica compilada das conclusões do procedimento fiscal não foi demonstrada especificamente para as importações objeto do lançamento, e que “no auto de infração não há uma linha sequer demonstrando a análise dos supostos adiantamentos e da escrita contábil das mercadorias em questão”. É nulo, pois, o lançamento por vício material;

Protesta pela juntada posterior de novos documentos em consonância com os princípios da razoabilidade e da verdade material, já que uma das impugnantes tomou ciência no mesmo dia a 84 autos de infração, fato que lhe prejudicou a juntada de todos os documentos necessários a sua defesa.

(B) Quanto ao mérito, aponta a improcedência do lançamento por um conjunto de argumentos que articula, em suma como seguem;

(C) A acusação da prática de interposição fraudulenta funda-se nas conclusões do relatório de procedimento especial de fiscalização levado a efeito na autuada, o qual aponta o suposto recebimento de adiantamentos de recursos de adquirentes das mercadorias como motivo suficiente a caracterizar suas operações como por conta e ordem de terceiro, ocultado por assim não ter sido declarado por ocasião do registro das importações. Destaca, inclusive, que não há no auto de infração nenhuma análise se esse fato ocorreu no caso concreto, utilizando apenas de menção do citado relatório;

(D) Ressalta inicialmente ser extremamente comum no comércio exterior o fornecimento de arras ou sinal, na forma prevista nos artigos 417 a 420 do Código Civil, como forma de garantia da realização do negócio jurídico, haja vista os altíssimos custos envolvidos, não configurando o adiantamento, por si só, a prática de qualquer ilícito;

(E) Aponta que a presunção jurídica prevista no art. 27 da Lei nº 10.637/2002 é relativa, inexistindo interposição fraudulenta quando o Fisco não consegue demonstrá-la com base em sólido suporte probatório, especialmente nas hipóteses de interposição real, como no caso, inexistindo nos autos qualquer prova demonstrando a ausência de capacidade econômica da AFIL na realização de suas importações por conta própria, muito menos, qualquer correlação entre os supostos adiantamentos e a execução de suas respectivas importações;

(F) A existência de margem de lucro no valor de revenda das mercadorias importadas é uma das provas que as operações não eram realizadas por conta e ordem de terceiro, conforme jurisprudências administrativas que cita, já que tais operações não comportam lucro mercantil, devendo a nota fiscal de saída ser emitida pelo mesmo valor da nota fiscal de entrada, acrescida apenas dos tributos incidentes na importação, na forma prevista no art. 86, III, c/c art. 87, inciso IV, c/c art. 88 da IN SRF 247/2002;

(G) No caso dos autos, toda a negociação para aquisição das mercadorias no exterior foi feita pela AFIL, sem qualquer participação da adquirente das mercadorias, que apenas as adquiriu em transação no mercado interno, o que pode ser comprovado pela fatura comercial, conhecimento de embarque das mercadorias no exterior, e nas notas fiscais de revenda da mercadoria acostados nos autos, em conformidade com a legislação regente da matéria;

(H) Com efeito, o ônus da prova é de quem acusa, e em nenhum momento a fiscalização teria apresentado qualquer prova no sentido de afastar a veracidade dos documentos instrutivos do despacho ou de que as mercadorias teriam sido adquiridas para encomendante já determinado;

(I) Consigna que alguns adiantamentos foram recebidos com as mercadorias já em território nacional e outros, após a emissão da fatura comercial e o embarque dos bens, o que, conforme jurisprudência administrativa que cita, não configura qualquer irregularidade, muito menos ocultação do real adquirente;

(J) Acrescenta, que diversamente ao alegado pela fiscalização, as mercadorias objeto do presente lançamento não foram compradas exclusivamente pela empresa apontada como suposta real adquirente das mercadorias, o que enfraquece a tese fiscal como fundamento para o lançamento em questão;

(K) Ressalta que a interposição fraudulenta e a falsificação de documento exigem a comprovação da fraude ou simulação, cujo dolo não pode ser presumido, mas provado por elementos seguros de prova que não permitam qualquer dúvida;

(L) Aponta ainda a ausência de comprovação do dano ao Erário, o que tornaria o lançamento improcedente, já que aquele seria condição 'sine qua non' para aplicação da pena máxima administrativa de perdimento, conforme jurisprudência que destaca;

(M) Na remota hipótese de restarem afastados os argumentos anteriormente esposados e se considerar correta a imputação da prática de interposição fraudulenta, ainda assim o lançamento deve ser julgado improcedente, haja vista a inobservância do disposto na Lei nº 11.488/2007, já que tal dispositivo legal é claro ao determinar que as pessoas jurídicas que praticam interposição fraudulenta devem ser sancionadas com multa de 10% do valor da operação acobertada, pela qual já foi autuada, sob pena de 'bis in idem';

(N) Quanto aos argumentos apresentados pela recorrente em decorrência da juntada de novos documentos em cumprimento a diligência fiscal requerida pela autoridade julgadora, ressalta a recorrente, inicialmente, que a unidade preparadora se limitou a acostar aos autos cópia integral do processo nº 11128.009027/2008-11, referente ao Procedimento Especial de Fiscalização levado a efeito na AFIL, sem, no entanto, tecer qualquer comentário ou apresentar a instrução probatória necessária quanto às importações objeto do presente lançamento;

(O) Reforça que os fundamentos fáticos da imputação do presente lançamento encontram-se calcados apenas nas conclusões genéricas objeto do relatório de conclusão do Procedimento Especial de Fiscalização, que toma para efeito demonstrativo de suas conclusões apenas algumas importações selecionadas por amostragem, inexistindo ali qualquer documentação comprobatória para o caso em questão;

(P) No próprio relatório do citado procedimento, ficara destacado que por ocasião da lavratura dos autos de perdimento as provas deveriam ser carreadas aos respectivos autos;

(Q) A exemplo de idêntico entendimento exarado em julgamento administrativo de lançamento contra a recorrente pela mesma matéria, ressalta que a simples juntada do relatório de conclusão do Procedimento Especial de Fiscalização não é suficiente a suprir a ausência probatória do presente lançamento, uma vez que o citado relatório trata apenas de algumas importações selecionadas por amostragem, “em atendimento ao princípio da economia processual” e no intuito de evitar o “excesso de formalismo”, conforme aponta a autoridade fiscal no citado procedimento;

(R) Tendo em vista se tratar a alegação de fraude, o ônus da prova recai sobre o Fisco, que deverá demonstrar a ocorrência da infração mediante farta documentação comprobatória, o que não ocorre para o caso;

(S) Prova cabal no sentido de demonstrar a regularidade das importações objeto do presente lançamento decorre da comparação entre as datas do faturamento e embarque das mercadorias com a data do suposto “adiantamento”, as quais mostram que o pagamento de parcela ou integral pelas mercadorias no mercado interno ocorreu em data posterior ao faturamento dos bens pelo exportador. Ademais, o fato do pagamento referente à venda das mercadorias vencer antes do prazo que a importadora possui para liquidar o contrato de câmbio não constitui qualquer ilegalidade, tratando-se, na verdade, de uma questão referente à gestão comercial e financeira da empresa;

(T) Por tudo exposto, requer que se julgue improcedente o presente lançamento, na forma prevista no art. 59, § 3º, do PAF.

A responsável solidária PLANTANENSE COMÉRCIO ATACADISTA DE CEREAIS LTDA – ME não apresentou impugnação, tendo sido lavrado termo de revelia, juntado à fl. 1.469.

É o que importar relatar."

A DRL no Recife (PE) julgou integralmente procedente a impugnação e o Acórdão nº 11-50.733, de 29 de julho de 2015, foi assim ementado:

"ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DISPOSIÇÃO LEGAL. DIRETRIZES DO ORDENAMENTO. ACOMODAÇÃO EM SUA INTERPRETAÇÃO. VÍNCULOS PRODUTO DESSAS RELAÇÕES.

Para construir a norma aplicável, é necessário tomar suas significações possíveis no contexto do sistema de que faz parte. Justamente por integrar o direito positivo, seu sentido experimenta inevitável acomodação às diretrizes do ordenamento. A norma é sempre o produto dessa transfiguração significativa. Daí a importância de averiguar os vínculos que se estabelecem entre os elementos desse conjunto, com especial atenção para o produto dessas relações.

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

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

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

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

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

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

MERCADORIA IMPORTADA. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. FRAUDE OU SIMULAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO.

Na importação por conta e ordem ou por encomenda, o descumprimento das exigências estabelecidas nas Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002, ou Instrução Normativa SRF nº 634, de 24 de março de 2006, somente

caracterizará o dano ao erário de que trata o inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, que enseja a aplicação da pena de perdimento, na forma do parágrafo 1º do mesmo dispositivo, se ficar configurado o dolo na conduta do infrator pela ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O Decreto 70.235/1972 dispõe que o auto de infração deve conter a descrição dos fatos e o enquadramento legal (artigo 10, incisos III e IV), bem como ser instruído com todos os “termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito” (artigo 9º, caput). É ônus da autoridade fiscal apresentar as provas dos fatos constituintes do

direito da Fazenda — no caso presente, prova de que a empresa autuada cedeu o nome para importações de terceiros. O lançamento decorre apenas de síntese das conclusões de procedimento fiscal citada na “descrição dos fatos”. Supõe-se que tais conclusões devam estar assentadas em fatos e provas produzidas no procedimento levado a efeito nos termos da IN SRF 228/2002. No entanto, o auditor-fiscal deixou de consignar os fundamentos fático-probatórios da infração imputada no auto de infração.

PROVA INDICIÁRIA. JUÍZO DE INFERÊNCIA.

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

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado"

Houve recurso de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira

O recurso de ofício preenche os requisitos legais de admissibilidade, pelo que deve ser conhecido.

Foi lavrado Auto de Infração, para imposição de penalidade de perdimento de mercadoria importada, convertida em multa pecuniária de R\$ 3.867.273,03, em face da impossibilidade de sua apreensão.

Teria restado provada a ocorrência de interposição fraudulenta da autuada, para ocultação do real adquirente, com enquadramento de sua conduta em infração tipificada como "Dano ao Erário", na forma prevista no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76.

Ao real adquirente, PLANTANENSE COMÉRCIO ATACADISTA DE CEREAIS LTDA - ME, foi atribuída responsabilidade solidária, nos termos do art. 124 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional - CTN). Com efeito, foi considerada revel, pois não compareceu aos autos.

De pronto consigno que reputo irretocável a decisão de piso da qual faço minha razão de decidir, com fulcro no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99.

O Acórdão nº 11-50.733, proferido pela DRJ no Recife (PE), faz extensa análise dos fundamentos da autuação, à luz dos respectivos dispositivos legais, e dos elementos probatórios e indiciários. E robustece seus argumentos com fartas doutrina e decisões judiciais.

Para fins de economia processual, reproduzirei apenas os trechos em que o voto condutor do referido Acórdão resume a contenda e analisa os fundamentos da autuação, provas apresentados por ambas as partes e elementos indiciários reunidos pela fiscalização.

Contudo, primeiramente, transcrevo os dispositivos legais em que se fundamenta o lançamento (redações vigentes às épocas das ocorrências dos fatos geradores em questão), que formam o contexto em que se inserem os excertos da decisão instância *a quo* que serão adotados:

Decreto-lei nº 1.455/76 - "Dano ao Erário"

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

(. . .)

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

(. . .)

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

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

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

(. . .)"

Lei nº 10.833/03 - "Omissão de informações"

Art. 69. A multa prevista no art. 84 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, não poderá ser superior a 10% (dez por cento) do valor total das mercadorias constantes da declaração de importação.

§ 1o A multa a que se refere o caput aplica-se também ao importador, exportador ou beneficiário de regime aduaneiro que omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado."

MP nº 2.158-35/01 - "Multa regulamentar aplicável à infração capitulada no § 1º do art. 69 da Lei nº 10.833/03"

Art. 84. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria:

(. . .)

Lei nº 11.281/06 - "Importação por encomenda"

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

§ 1o A Secretaria da Receita Federal:

I - estabelecerá os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora na forma do caput deste artigo; e

II - poderá exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do encomendante.

§ 2o *A operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do § 1o deste artigo presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.*

§ 3o *Considera-se promovida na forma do caput deste artigo a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)*

Lei nº 10.637/02 - "Importação por conta e ordem de terceiros"

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

Decreto-lei nº 37/66 - "Responsabilidade solidária"

"Art. 32. É responsável pelo imposto: (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

(. . .)

Parágrafo único. É responsável solidário: (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

(. . .)

III - o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

(. . .)

Art.95 - Respondem pela infração:

(. . .)

V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

(. . .)"

Passo a reprodução de trechos da decisão recorrida:

"MÉRITO

A fiscalização aponta interposição fraudulenta da AFIL nas operações de comércio exterior que realizou em 2007 com base em três fundamentos: adiantamentos de recursos pelos adquirentes das mercadorias importadas; repasse

direto e imediato das mercadorias para os estabelecimentos adquirentes; e a insuficiente estrutura disponível para o armazenamento das mercadorias importadas.

A apuração de tais evidências nas operações da empresa caracterizaria a realização de suas importações por conta e ordem de terceiro, restando ocultado o “verdadeiro proprietário das mercadorias”, por assim não ter sido informado por ocasião do registro de importação.

Conforme se esclarecerá nos fundamentos deste voto, qualquer de tais evidências, por si só ou no contexto que foram apresentadas, é insuficiente a descaracterizar a realização da operação por conta própria do importador ou mesmo caracterizar o adquirente da mercadoria como sujeito passivo da obrigação tributária incidente em sua importação. Neste sentido, observa-se que a subsunção da conduta descrita se deu pela adequação de fatos (precariedade ou não comprovados) a uma interpretação equivocada do tipo infracional enquadrado.

Embora comum no arquétipo fraudulento de ocultação da sujeição passiva ou do responsável pela operação de comércio exterior, a antecipação de recursos e o repasse direto e imediato das mercadorias importadas a seus adquirentes, além de não configurarem em si atos ilícitos, podem ainda não descaracterizar a realização da importação por conta própria do importador, cabendo à autoridade fiscal aprofundar a investigação no intuito de demonstrar situação em contrário, sob o aparato de farta demonstração probatória que evidencie a ocultação, mediante fraude ou simulação, da condição de sujeição passiva ou posição de responsável pela importação de terceiro alheio às informações prestadas ao Fisco.

Com um profundo respeito ao trabalho de análise desenvolvido pela fiscalização, diria que a impropriedade das conclusões utilizadas para demonstrar a ocorrência da infração atuada encontra origem na manipulação precipitada dos dispositivos legais que lhes deram supedâneo, por assim terem sido interpretados e aplicados em desacoplamento às diretrizes do ordenamento jurídico que se inserem.

(. . .)

1 - ANTECIPAÇÃO DE RECURSOS

A análise aqui deve se voltar para a forma como se deve compreender o conteúdo do pressuposto fático de inferência da conclusão presuntiva prevista no art. 27 da Lei nº 10.637/2002, por se tratar de aspecto de grande relevância na validação do fato probando desta usual evidência.

Sua aplicação indevida tem gerado enormes distorções nos conceitos da matéria, frequentemente sendo utilizada para atribuir a condição de real interveniente da operação de comércio a todo aquele que transferiu recurso em ocasião anterior ao registro de importação da mercadoria adquirida, ocultado por sua simples omissão nas informações prestadas ao Fisco, com a conseqüente configuração do ilícito previsto no art. 23, V, do DL nº 1.455, de 1976 [6], e aplicação da pena de perdimento às mercadorias adquiridas. Por insuficiência fática, são alguns os equívocos de tal prática:

i - Não é próprio inferir que a transferência de recursos por si só é fato suficiente para caracterizar o pressuposto de inferência previsto no art. 27 da Lei nº 10.637/2002;

ii - A conclusão presuntiva de tal disposição legal enquadra a importação na modalidade por conta e ordem de terceiro, para efeito apenas da correta prestação

das informações de natureza tributária por ocasião do registro de importação e da atribuição de sujeição passiva àquele que dotou os recursos envolvidos na realização da importação;

iii – O incorreto enquadramento da modalidade da operação por ocasião do registro de importação, com a consequente omissão da condição de sujeição passiva de terceiro envolvido com a importação, não representa por si só ato ardiloso típico da fraude ou simulação prevista no art. 23, V, do DI nº 1.455/76, constituindo tão somente o ilícito previsto no art. 69, § 1º, da Lei nº 10.833/2003.

Da compreensão do direito utilizado

As presunções legais são as conclusões que a lei tira de um fato conhecido (pressuposto fático) para firmar um fato desconhecido. Não são propriamente meios de prova, mas somente meios lógicos ou mentais da descoberta de fatos, firmando-se mediante regras da experiência apreciadas pelo senso comum, legitimadas por expressa disposição legal. Neste sentido, o fato jurídico construído restará configurado diante da constatação do pressuposto fático sobre o qual se firma a conclusão presuntiva (legal).

(. . .)

(. . .) é vasto o campo de empregos diversos do recurso adiantado que não no custeio da operação de comércio exterior, razão pela qual não se pode presumir este seu único e exclusivo fim, de forma a se presumir inequívocos uma coisa e outra.

Por exemplo, o adiantamento de recurso pelo adquirente da mercadoria importada poderá representar mero sinal (ou arras), como forma de garantir o cumprimento do negócio contratado [19], prática comum na realidade dos negócios econômicos e devidamente prevista nos arts. 417 a 420 do Código Civil. Nesta esteira, não se pode interpretar que ato legalmente previsto no regramento civil possa vir a ser afastado ou configurado como conduta delitiva no ordenamento fiscal. [20]

Ou ainda, o recurso antecipado poderá representar o adimplemento de parcelas remanescentes de compras anteriores ou de prestação diversa, alheia à aquisição das mercadorias de origem estrangeira. Ou pode, simplesmente, representar o pagamento de operação de compra para entrega futura de mercadoria no âmbito exclusivo do mercado interno, sem que nenhuma destas hipóteses tenha o condão de vincular o adquirente da mercadoria de origem estrangeira à execução de sua importação, tanto pelas razões de fato quanto jurídicas, por assim constituírem atos comuns de aquisição do bem no mercado interno, cabendo ao Fisco demonstração em contrário.

(. . .)

É forçoso ter sempre em mente que apenas a execução da importação com recursos alheios à capacidade econômico-financeira do importador autoriza presumir ter sido a operação realizada por conta e ordem daquele que os dotou, para os efeitos fiscais previstos nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. É este o conceito que se encontra positivado nas disposições do art. 27 da Lei nº 10.637/2002, fundado na evidência que nos negócios simulados, de interposição fingida de pessoas, é a origem dos recursos que identifica aquele que verdadeiramente intervém no negócio, atualmente traduzido em técnica investigativa cunhada na língua inglesa como “Follow the Money” (g.n.).

Configuração do ilícito de ocultação

Uma vez demonstrado que o recurso transferido foi utilizado na realização da importação, torna-se possível imprimir a conclusão presuntiva do art. 27 à apuração processual. Porém, tal resultado em si é insuficiente a configurar o ilícito de ocultação previsto no art. 23, V, do DI nº 1.455, de 1976. Há que se apurar ainda atos de fraude ou simulação com vistas à ocultação da sujeição passiva ou do responsável pela importação.

(. . .)

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

Apenas para realce da compreensão dos fundamentos desta conclusão, aventuro-me a exemplificar, em tese, hipóteses de fraude ou simulação associadas à dotação de recursos no custeio das operações de comércio exterior: a dissimulação dos registros contábeis relacionados ao adiantamento dos recursos envolvidos na realização da importação, seja como empréstimos dos sócios ou de terceiros (inexistentes de fato), como recursos provenientes da conta caixa (inflada artificialmente), ou como receitas de atividades inexistentes; a dissimulação, ocultação ou redução das receitas de revenda das mercadorias ou a ocultação/redução de despesas indispensáveis envolvidas na atividade da empresa, como forma de compensar os recursos (ocultos) anteriormente transferidos por aquele que adquire as mercadorias para execução de sua importação; a inequívoca ausência de capacidade econômico-financeira da empresa importadora frente ao porte de suas operações de comércio exterior, como prova indireta do suprimento externo do custeio envolvido na execução de suas importações etc. Enfim, qualquer ato que demonstre a dissimulação (por fraude ou simulação) do elemento (fluxo de recursos) caracterizador da sujeição passiva tributária de seu provedor.

2 – REPASSE DIRETO E IMEDIATO DAS MERCADORIAS IMPORTADAS

Sujeito passivo da obrigação tributária

São dois os demais elementos indiciários trazidos pela fiscalização no intuito de demonstrar a interposição fraudulenta da AFIL nas importações objeto do presente lançamento e a condição de responsável tributário do adquirente das mercadorias: repasse direto e imediato da mercadoria importada da unidade de despacho aduaneiro para o estabelecimento do adquirente e a insuficiente área de armazenamento do estabelecimento importador, incompatível com os montantes importados, constatação decorrente, segundo a autoridade fiscal, do repasse direto e imediato das mercadorias. Tais constatações evidenciariam a realização de tais importações por conta e ordem de seus adquirentes, conforme se conclui nos fundamentos do lançamento.

(. . .)

Embora não seja o objeto desta análise definir os exatos contornos de incidência da responsabilidade tributária relacionada à importação para revenda a encomendante predeterminado, por se mostrar desnecessário ao desenlace da lide em questão, a imprescindível vinculação anteriormente identificada do encomendante da mercadoria na execução de sua importação, para efeito de sujeição passiva tributária, permite-nos concluir, por trivial dedução, que a encomenda realizada exclusivamente no âmbito do mercado interno, sem qualquer interveniência do adquirente nos atos de sua importação, não se encontra abrangida no campo de incidência da responsabilidade tributária em questão, independentemente da forma de repasse das mercadorias a seu adquirente (direto e/ou imediato), o que demonstra a insuficiência probatória da evidência deduzida de tal situação com o fito de caracterizar a realização da importação por conta e ordem de terceiro ou por encomenda predeterminada, conforme melhor explanado no tópico abaixo.

Encomenda no mercado interno

Agora sob a ótica dos corolários anteriores destacados, passemos a analisar se aquele que adquire de empresa importadora mercadoria de procedência estrangeira, mediante prévia encomenda em âmbito exclusivo das relações de mercado interno, sem qualquer interveniência, mando, controle, domínio, participação ou mesmo conhecimento dos efeitos jurídicos de seu processo de importação, desde sua aquisição no mercado externo até a conclusão de seu desembaraço aduaneiro, encontrar-se-ia na posição de sujeição passiva, como responsável tributário pelos impostos e infrações incidentes em sua importação, na forma prevista nos arts. 32 e 95, do DL nº 37/66.

Tal situação tem sido equivocadamente identificada como importação por encomenda predeterminada (ou mesmo, por conta e ordem), atribuindo-se, por si só, àquele adquirente das mercadorias a condição de responsável tributário, ocultado por não ter sido declarado por ocasião do registro de importação, com consequente configuração do ilícito previsto no art. 23, V, do DL nº 1.455/76 e aplicação da penalidade de perdimento dos bens adquiridos, na mesma linha antes verificada quanto às conclusões presuntivas do art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002.

Na linha da compreensão meramente conceitual das disposições previstas no art. 11 da Lei nº 11.281/2006 (anteriormente transcrito), o qual estabelece a modalidade de importação para revenda a encomendante predeterminado, há quem diga que um contrato por encomenda (objeto da importação em tal modalidade) nada mais é que um contrato de compra e venda para entrega futura, sendo que a importação constitui mero meio físico de obtenção das mercadorias transacionadas, concepção que abrangeria em tal modalidade qualquer importação realizada sob prévia encomenda, independentemente de qualquer outra condição, com a consequente sujeição passiva do adquirente das mercadorias aos impostos e infrações incidentes em sua importação.

Ora, se assim o fosse, representando a importação em tal modalidade mero meio físico de obtenção das mercadorias transacionadas pelo importador para entrega futura ao encomendante, realizada à completa margem deste, exceto pela coisa pactuada para entrega futura no mercado interno, não haveria como existir condão de influência daquele adquirente levado à condição de responsável tributário perante o processo de importação, de forma a capacitá-lo a se tornar 'garante' da Fazenda Pública quanto à execução regular da importação.

Há que se ressaltar aqui que inexistente hipótese no instituto da responsabilidade tributária de mera transferência da obrigação do contribuinte para um terceiro responsável por pura conveniência administrativa do Fisco. Faz-se necessário repetir, quantas vezes se fizer necessário, que a 'relação contributiva dá-se exclusivamente entre o Estado e o contribuinte em face da revelação da capacidade contributiva deste, estando o dever fundamental de pagar tributos associado às revelações de capacidade contributiva a que a lei vincule o surgimento da obrigação do contribuinte', apenas podendo o terceiro ser chamado a responder pela obrigação tributária do contribuinte 'na hipótese de descumprimento de deveres de colaboração para com o Fisco, deveres estes seus, próprios, e que tenham repercutido na ocorrência do fato gerador, no descumprimento da obrigação pelo contribuinte ou em óbice à fiscalização pela Administração Tributária'.

Ainda importante se destacar nesta seara, que eventual ônus gravado à coisa (por irregularidade fiscal em sua importação) não se transmite às pessoas que com ela se relacionam, de forma a atrair, por si só, o adquirente da mercadoria de procedência estrangeira ao polo de sujeição passiva das obrigações tributárias decorrentes de sua importação, por sua mera aquisição da mercadoria. Não se trata aqui da responsabilidade pelos tributos incidentes sobre a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, prevista no art. 131 do CTN, os quais subrogam-se automaticamente na pessoa de seus respectivos adquirentes.

Como visto anteriormente, se não há interveniência do adquirente da mercadoria nos atos de execução da importação, não há como ele ser responsabilizado pelos impostos e infrações incidentes em sua importação, por assim não se encontrar relacionado à ocorrência de seu fato gerador. É esta a primeira fronteira no campo de incidência fático das responsabilidades tributárias imposta pelo legislador complementar através do art. 128 do CTN, amplamente discutido anteriormente.

A mera aquisição da mercadoria de procedência estrangeira no mercado interno, desnuda de qualquer vinculação a seu processo de importação, não estabelece qualquer vínculo jurídico entre o adquirente da mercadoria e os atos indispensáveis à promoção de entrada da mercadoria estrangeira no território nacional, fato gerador da obrigação tributária incidente em sua importação, mesmo no caso de uma prévia encomenda, que em nada alteraria o afastamento do encomendante quanto aos atos de execução da importação.

Em tais situações, mesmo representando a prévia encomenda única motivação para sua importação por aquele contratado para entrega futura de específica mercadoria, de procedência estrangeira, ainda assim, a operação de comércio exterior estaria sendo realizada sob o âmbito exclusivo do importador, quer em seus efeitos jurídicos, mando, riscos, resultado econômico etc.

O encomendante, se mero adquirente com exclusivo relacionamento comercial com o importador não além da coisa pactuada e sua forma de pagamento e entrega no mercado interno, sem que em nada estivesse envolvido em sua aquisição no mercado externo e demais atos e resultados de sua importação, por óbvio que não se encontraria em posição de influir quanto aos atos de importação da mercadoria, por não lhe dizer respeito o negócio.

Sob tal ótica, torna-se fácil perceber que tal hipótese de aquisição da mercadoria não se encontra abrangida pelo campo de incidência de qualquer das responsabilidades tributárias prevista nos arts. 32, parágrafo único, alíneas 'c' e 'd', e 95, incisos V e VI, do DI nº 37/66.

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

(. . .)

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

3 – ESTRUTURA DE ARMAZENAMENTO DISPONÍVEL EM ESTABELECIMENTO DO IMPORTADOR

O conceito de armazenamento tem sido recorrentemente associado à evidência de realização das importações por conta própria, ou de sua realização por conta e ordem de terceiro, ante a constatação de incompatibilidade entre o volume importado e a área de armazenagem disponível em estabelecimento da empresa importadora.

Como já apontado anteriormente, o alicerce indiciário de tal evidência encontra-se estaiado na premissa que inexistindo armazenamento da mercadoria importada, com repasse direto e imediato das mercadorias a seus adquirentes ou clientes, inexistiria risco em sua execução para o importador, uma vez que toda a operação de compra (no exterior) e revenda (no mercado interno) se encontraria previamente definida em ocasião anterior ao despacho de importação, sendo a operação efetivamente realizada por motivação alheia a atos próprios do importador, o que caracterizaria o adquirente das mercadorias como responsável pela execução da importação. Porém, nenhuma das premissas de que se utiliza tal conclusão encontra assento em disposição legal e infralegal, ou em qualquer raciocínio lógico.

(. . .)

Nesta linha, vejo a expressão de incompatibilidade da estrutura disponível para armazenamento das mercadorias importadas como aspecto impróprio a caracterizar, inequivocamente, quer por prova direta ou apenas como elemento indiciário, a realização das operações de comércio exterior por conta e ordem de terceiros.

É que a importação de mercadoria, por uma opção ou modelo próprio de gestão empresarial, dentro do direito à livre organização da atividade econômica, a exemplo do conceito 'just in time', poderá se realizar sob exclusiva encomenda interna ou apenas dentro de sua previsibilidade de demanda, de forma a propiciar o repasse direto, imediato ou de curtíssimo prazo da mercadoria importada a seu encomendante ou adquirente, com a consequente dispensa de armazenamento ou sua redução drástica, como política de redução de custos, sem que isto descaracterize a

realização da importação por conta própria do importador, na hipótese da importação se realizar sob seu âmbito exclusivo, sem qualquer interveniência do encomendante ou adquirente.

(. . .)

Com isso, se por um lado é impossível desqualificar a modalidade de importação (por conta própria) pela ausência de armazenamento na esfera do importador, por outro é igualmente impossível qualificar a modalidade de importação pela condição inversa (pelo fato da mercadoria ter sido armazenada), o que torna impróprio a associação de tal conceito à modalidade de importação.

(. . .)

4 – FUNDAMENTOS E PROVAS APRESENTADOS PELAS PARTES

Feitas as considerações acima, passemos à análise dos fundamentos e provas apresentados pelas partes quanto à antecipação de recursos. Após transcrever excertos do relatório de conclusão do Procedimento Especial de Fiscalização levado a efeito na AFIL, é a seguinte a descrição da conduta atribuída ao autuado e sua correspondente valoração jurídica no presente lançamento (destaquei):

"Transcrevo abaixo excertos do relatório de conclusão de procedimento especial de fiscalização IN. SRF 228/2002:

'[...]

Em todos os casos apontados nas Planilhas de Cálculo da Multa - Artigo 33 da Lei 11.488/2007, em anexo, verifica-se que antes do registro da declaração de importação, o sujeito passivo já havia recebido pelo menos uma parcela do valor das mercadorias, demonstrando que estava operando no comércio exterior por conta de terceiros, ou seja, com recursos financeiros recebidos de terceiros.

Ao receber valores por conta de mercadorias que ainda nem haviam sido submetidas a despacho aduaneiro de importação e ao emitir as notas fiscais de entrada e saída concomitantemente ao desembaraço aduaneiro, remetendo-as diretamente e sem nenhum tipo de armazenagem a um cliente pré-determinado, não estava o sujeito passivo praticando ato típico de um estabelecimento comercial que realiza importações por conta própria, ou seja, adquirindo mercadorias para depois revendê-las a terceiros. Estava sim, importando mercadorias por conta de terceiros, mas registrando as operações perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil, como se fossem por conta própria, ocultando das declarações aduaneiras a informação a respeito do verdadeiro proprietário das mercadorias. [...]

Ocorre que a autoridade fiscal, em qualquer das partes constitutivas do presente lançamento, mesmo após a juntada de novos elementos em cumprimento à diligência fiscal, apresenta a demonstração fático-probatória de subsunção dos fatos apurados ao pressuposto de inferência previsto no art. 27, da Lei nº 10.637, de 2002, do qual se utilizou de suas conclusões presuntivas para firmar o ilícito autuado.

Embora aponte a existência de conta nos registros contábeis da AFIL referente a “Adiantamentos de Clientes” [2106010100 – Clientes], em momento

algun a autoridade fiscal tenta demonstrar a aplicação dos recursos ali registrados no custeio das importações objeto do presente lançamento, como forma de caracterizar, por prova direta, a ocorrência do pressuposto de inferência previsto no art. 27. Nem também por prova indireta, por exemplo, pela demonstração da ausência de capacidade econômico-financeira do importador frente ao conjunto de suas importações, de forma a restar evidente terem sido os recursos transferidos o suporte imprescindível a sua realização.

Como já dito anteriormente por ocasião das considerações gerais referente à questão, a mera apuração da transferência de recursos não é fato suficiente a caracterizar, de forma inequívoca, sua utilização na importação das mercadorias transacionadas. Neste sentido, oportuno lembrar que as disposições do art. 27, da Lei nº 10.637/2002, como norma que atribui responsabilidade tributária a terceiro, precisam ser interpretadas de forma estrita, fechada, não sendo possível ao caso inferir que o recurso transferido teria como único fim o custeio das importações, cabendo à autoridade fiscal prová-lo por farta demonstração probatória.

No contexto descrito, se os recursos transferidos se encontravam regularmente assentes nos registros contábeis da empresa, fácil seria apurar a sistemática de sua utilização, no intuito de demonstrar sua aplicação no custeio das importações. Uma vez deparado com a transferência de recursos entre o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira e a empresa importadora, haveria que se verificar seu devido registro contábil e, a partir deles, a destinação dos recursos, para apenas a partir dali se concluir pela sujeição passiva daquele que efetivamente tenha custeado a importação e pela ocorrência do ilícito de ocultação, caso qualquer dos atos referentes àquela dotação tenha sido dissimulado, com vistas à alteração ou exclusão de sua ocorrência. Não é, com certeza, a providência e demonstração que se observa no lançamento em questão.

Se por um lado a autoridade fiscal não apresenta tal demonstração (e sua necessária instrução probatória), por outro, a AFIL apensa em sua peça de impugnação cópia do conhecimento de embarque, fatura comercial, extratos da declaração de importação e do livro razão analítico-conta banco, referentes a cada das importações objeto do lançamento, de forma a demonstrar que a transferência do recurso se dava apenas em ocasião posterior ao embarque das mercadorias no exterior.

Embora tal evidência não se mostre suficiente a afastar a ocorrência do pressuposto fático previsto no art. 27, da Lei nº 10.637/2002, ao menos enfraquece a pretensão fiscal em sentido contrário, quando demonstra que a mercadoria era embarcada sob o exclusivo ônus do importador. Em sentido contrário, os recursos transferidos após embarque poderiam estar envolvidos em custeios posteriores da importação, como frete, tributos, armazenagem, o que, porém, não restou demonstrado sob qualquer aspecto.

E mais, além de não restar demonstrado a utilização dos recursos transferidos na execução das importações, também não se observa a devida demonstração (e instrução probatória) daqueles que seriam os 'adiantamentos' relacionados a cada das importações objeto do lançamento, como forma de vincular a situação fática autuada às conclusões paradigmas provenientes do relatório conclusivo do Procedimento Especial de Fiscalização.

Neste ponto, o relatório conclusivo do Procedimento Especial de Fiscalização, única peça juntada aos autos como instrução probatória da conduta infringente do autuado, apenas traz quadro elaborado pela própria AFIL, em atendimento à fiscalização, com destaque da data, valor e conta bancária na qual foram efetuados

depósitos pelos adquirentes de suas mercadorias, estando ali ocultado (por marcação sobreposta) a identificação do correspondente remetente do recurso (ver fls. 296 a 334, na numeração original do relatório), salvando-se como uma única referência da transferência do recurso a identificação da nota fiscal de saída da mercadoria. Não se encontra nos autos cópia das referidas notas fiscais.

Em um outro quadro constante do relatório conclusivo do procedimento especial (fls. 42 a 133, numeração original), observa-se as notas fiscais de entrada e saída vinculadas a cada das importações registrada pela AFIL entre 15/06/2007 e 04/09/2008. Embora com muito esforço, através do número da nota fiscal de saída, fosse possível vincular as transferências de recursos destacadas no primeiro quadro com a declaração de importação correspondente à mesma nota no segundo quadro acima citado, ainda assim, restaria não identificado o remetente do recurso, além desta associação apenas ser possível para as importações a partir de 15/06/2007.

E mais, o próprio relatório conclusivo do procedimento especial que aqui se presta como única instrução probatória disponível nos autos, furtou-se de analisar, demonstrar e juntar a integralidade da documentação comprobatória das conclusões que ali inferiu quanto ao conjunto das importações da AFIL para o ano de 2007. Vejamos a expressa disposição de alguns de seus excertos (sublinhei):

'Devido à grande quantidade de documentos apresentados pelo sujeito passivo, para comprovar a origem lícita dos recursos empregados nas operações de comércio exterior, estamos juntando, por amostragem, ao presente relatório, apenas algumas dessas comprovações.' (Relatório Conclusivo do Procedimento Especial de Fiscalização, fl. 18 – numeração original)

'De posse das planilhas, nos dirigimos ao estabelecimento do sujeito passivo e solicitamos a disponibilização de todos os documentos que instruíram as declarações aduaneiras do período, inclusive das notas fiscais de entrada e saída de mercadorias. Fez-se uma conferência, por amostragem, dos dados ali inseridos e constatou-se sua consistência.' (Relatório Conclusivo do Procedimento Especial de Fiscalização, fl. 21 – numeração original)

'Em atendimento ao Princípio da Economia Processual e evitando o excesso de formalismo, foram anexados por amostragem, ao presente relatório, apenas alguns dos documentos mencionados nas planilhas. Por ocasião do procedimento fiscal que deverá ser instaurado em desfavor dos reais adquirentes das mercadorias (ocultados nas operações de importação), visando a aplicação da pena de perdimento sobre as mercadorias importadas, a totalidade dos documentos deverá ser carregada aos respectivos Autos de Infração.' (Relatório Conclusivo do Procedimento Especial de Fiscalização, fl. 21-22 – numeração original)

Em princípio, nada obsta que uma investigação especial, a depender de sua abrangência, sirva para justificar o estabelecimento de um plano inteligente de ações fiscais coordenadas, de modo a se alcançar os múltiplos agentes infratores, supostamente envolvidos em esquema de fraude muito bem estruturado.

Porém, uma coisa é aproveitar como legítima prova emprestada a demonstração do desenho, da arquitetura montada para o esquema fraudulento que se quer trazer à tona, explicitado no Procedimento Especial de Fiscalização que antecedeu a lavratura do auto de infração. Outra coisa, inaceitável, seria pretender que tendo havido no caso paradigma objeto do procedimento especial efetiva demonstração fático-probatória de ocorrência do ilícito sob análise, isto por si só, ser válido para justificar a assunção geral de sua premissa para todas as demais operações da empresa, sem a demonstração específica para cada dos casos objeto da imputação de penalidade.

Neste aspecto, oportuno destacar que a eventual demonstração fático-probatória procedida no Procedimento Especial de Fiscalização não substituiu aquela prevista nas disposições dos art. 9º e 10 do Decreto nº 70.235/72 para o auto de infração, já que aquele procedimento tem caráter meramente INQUISITÓRIO, conforme pacífica doutrina e jurisprudência (Acórdão do 3º C.C. nº 302-39.540), não estando revestidas suas apurações e conclusões dos contornos próprios de um processo administrativo fiscal e dos postulados do contraditório e ampla defesa, aspectos imprescindíveis aos atos impositivos de sanção tributária, como no caso, o que prejudica e macula de vício a exclusiva transposição de suas conclusões para o auto de infração sem a devida demonstração fático-probatória prevista nos artigos acima citados.

Não se pode aqui tomar o lançamento como prova pré-constituída incorporada em ato que goze da presunção de legitimidade. Esta ideia conduziu por muitos anos à tese de que o ônus da prova cabia ao autuado, que deveria demonstrar em contrário àquilo que lhe era imputado. Observemos o comentário de FRANCESCO TESAURO (TESAURO, Francesco. Vol. 1, Parte Geral, UTET, Turim, pg. 304) neste sentido:

'Por longo tempo, a jurisprudência atribuiu o ônus da prova ao recorrente, com motivações diversas e contraditórias: por exemplo, partia-se da premissa de que o ônus da prova incumbiria sempre ao autor; ora se afirmava que o autor agiria pelo lançamento negativo do débito do imposto; evoca-se, enfim, a presunção de legitimidade do ato administrativo'

De há muito, porém, firmou-se o entendimento de que a presunção de legitimidade dos atos administrativos não serve como meio de supressão de lacunas probatórias. E tal entendimento, antes de ser resultado de qualquer formulação doutrinária ou jurisprudencial, nasce diretamente da lei, posto que, como se depreende da parte final do caput do artigo 9.º do Decreto n.º 70.235/1972, os autos de infração e notificações de lançamento “deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito”.

Para abrilhantar o argumento, trago os ensinamentos de PAULO CELSO B. BONILHA [89]:

'[...]ninguém crê mais na inversão da prova por força da presunção de legitimidade dos atos administrativos e tampouco se pensa que esse atributo exonera a administração de provar os fatos que afirma. De fato, com a obra de Gian Antônio Micheli, os efeitos processuais da presunção de legitimidade dos atos administrativos foram devidamente equacionados, evidenciando-se a imprestabilidade dos argumentos que o invocam para justificar a exoneração da prova da administração. Eis a lição do

grande mestre peninsular: 'Não se pode ser ao reverso, invocada a presunção de legitimidade inerente ao ato administrativo, de vez que ela não é suficiente para explicar os seus efeitos no âmbito do processo em questão, exatamente porque, nele, o juiz administrativo é posto na condição de formar seu próprio convencimento com a máxima liberdade e, portanto, a precipitada presunção não está com força para vincular a formação da decisão judicial, no caso de dúvida'.'

Como se observou nos excertos extraídos da peça de instrução probatória do lançamento, não se pode conceber, à luz do princípio basilar do contraditório e ampla defesa, a aplicação, em peça de imputação sancionatória, como no procedimento administrativo em questão, do princípio da economia processual, o qual deveria ter ficado restrito à fase inquisitória do procedimento especial de fiscalização, conforme bem destacou a própria autoridade fiscal responsável por sua elaboração. O fato é que trasladado o citado relatório para a instrução probatória do presente lançamento, aquela supressão probatória deveria ter sido sanada.

Justificada resta hoje a disposição legal, em razão de que, no âmbito de um procedimento obrigatoriamente informado por princípios como o do contraditório e o da ampla defesa, como no caso do Processo Administrativo Fiscal, inadmissível torna-se o desequilíbrio na repartição do ônus probatório. Certo é que as ações fiscais, por estarem submetidas ao princípio inquisitivo – circunstância, por vezes, indispensável aos procedimentos de caráter investigativo -, podem até ser conduzidas unilateralmente por parte da autoridade fiscal; entretanto, os resultados desta conduta unilateral devem ficar devidamente consubstanciados por provas – nos termos do direito -, sob pena de, em assim não sendo, restar comprometida a possibilidade concreta (e constitucionalmente assegurada pela Constituição Federal no inciso LV do artigo 5.º) de o contribuinte, na fase litigiosa do procedimento fiscal, contraditar os argumentos e meios utilizados pelo fisco para embasar o lançamento.

De qualquer forma, embora se possa especular o suprimento da instrução probatória em comento pela documentação acostada pela própria AFIL em sua defesa (cópias dos registros contábeis das transferências, das notas fiscais, das declarações de importação e seus documentos de instrução, etc.), ainda assim, não restaria demonstrada a efetiva utilização do recurso transferido na realização de importação da mercadoria adquirida, requisito indispensável a configuração de sujeição passiva do adquirente da mercadoria, na forma prevista no art. 27, da Lei nº 10.637, de 2002.

Também não resta demonstrado nos autos, mesmo que de forma indireta por um conjunto indiciário apto para tal, a ocorrência de fraude ou simulação com vistas à ocultação da sujeição passiva, elemento indispensável à subsunção da conduta descrita ao tipo infracional autuado, o que torna improcedente tal pretensão com base na alegada transferência de recursos.

Como já destacado nas considerações gerais da questão, o mero erro no enquadramento da modalidade de importação ou, em decorrência do primeiro, a simples omissão de terceiro com sujeição passiva relacionada ao despacho de importação, não autoriza inferir o dolo na conduta, cabendo a demonstração de outros atos no claro intuito de alterar, excluir ou dissimular a condição de responsável tributário do adquirente das mercadorias ou terceiro, com vistas a sua ocultação.

Afastada a hipótese de interposição fraudulenta pelas conclusões presuntivas do art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002, passemos à análise dos demais elementos indiciários trazidos pela fiscalização quanto à ocultação da posição de sujeição passiva do adquirente das mercadorias por ocasião do registro de importação.

Quanto à transferência direta e imediata das mercadorias importadas por ocasião da conclusão de seu despacho de importação para o estabelecimento das empresas adquirentes, conforme tratado anteriormente nas considerações iniciais deste voto, tal situação é insuficiente a caracterizar a realização da operação por conta e ordem ou encomenda predeterminada, sem que reste demonstrada a interveniência, participação ou envolvimento do adquirente das mercadorias nos atos de execução da importação, o que não se observa nos autos.

Em verdade, a autoridade fiscal envolveu-se apenas em tentar demonstrar a ocorrência da transferência direta e imediata das mercadorias, tomando-a como pressuposto suficiente e conclusivo na configuração das importações da AFIL na modalidade por conta e ordem de terceiro.

Neste ponto, não observo nos autos qualquer evidência que se possa prestar ao menos como indício de participação da empresa adquirente no processo de execução das importações. Pelo contrário, pela quantidade de empresas envolvidas no bojo das aquisições da AFIL, a se concluir pelo número de autos de infração lavrados, um para cada deles, totalizando 84 (conforme aponta a defesa da AFIL em suas questões de ordem preliminar), fica difícil compreender um esquema de interposição fraudulenta de tamanha monta, sem que sobre as evidências indiciárias ou probatórias ante a apuração fiscal.

E ainda, pelo tipo de mercadoria transacionada no bojo das importações da AFIL, na área de alimentos, de claro aspecto perecível em prazo inferior a um ano (alpiste, alho fresco, farinha de trigo, vinho tinto, canela em pedaços, tomate seco, milho, etc.) e rápido giro comercial, entendo como perfeitamente razoável o curtíssimo prazo envolvido em sua revenda, ou até mesmo a realização de sua importação apenas mediante prévia encomenda ou previsibilidade de demanda no mercado interno. O fato é que nada além, que desabonasse a licitude fiscal da operação realizada, restou demonstrado nos autos.

Quanto à insuficiente estrutura de armazenamento disponível no estabelecimento da empresa importadora, tomada como um dos elementos indiciários para demonstração do ilícito autuado, além de tal evidência não se mostrar como elemento hábil a descaracterizar a realização das importações por conta própria do importador, por ser possível na modalidade sua realização mediante prévia encomenda ou previsibilidade de demanda no mercado interno, com total ou drástica redução da estrutura de armazenamento envolvida na operação, ainda assim, não se observa nos autos qualquer esforço da autoridade fiscal no sentido de evidenciar por métodos racionais, balizados em critérios tecnicamente aceitos, sua conclusão de insuficiência, a qual se apresenta reduzida a uma mera avaliação qualitativa, de caráter exclusivamente subjetivo, despojada de qualquer exposição de seus fundamentos, conforme excerto abaixo, transcrito do relatório fiscal (sublinhei):

'E matriz do sujeito passivo situa-se no bairro Macuco, região portuária da cidade de Santos, e constitui-se de um armazém com 594 m2 que permite a entrada e saída de caminhões e carretas, conforme registros fotográficos obtidos do site do sujeito passivo, em anexo. Ao fundo do armazém, está instalada a área administrativa da empresa, subdividida em salas com

escritórios no térreo e também na sobreloja. ” (Relatório Fiscal, item 2 – Do início da fiscalização...)

'[...] E nem poderiam, visto que os estabelecimentos - matriz e filial do sujeito passivo, com pouco mais de 500 metros quadrados cada – seriam absolutamente insuficientes para a armazenagem das mercadorias importadas, mesmo que houvesse uma grande rotatividade nos estoques.' (Relatório Fiscal, item 6 – Dos Adiantamentos de Clientes)

Do conjunto de elementos indiciários

É de se lembrar que a comprovação de uma dada situação fática pode ser feita, em regra, por meio de prova direta, concludente por si só, ou decorrente de um conjunto de elementos conectados entre si, formando um encadeamento lógico de fatos, com indícios convergentes, que em conjunto têm a faculdade de demonstrar a ocorrência da infração e firmar o convencimento do julgador.

Porém, no caso em questão, os indícios apresentados, quanto ao adiantamento de recursos, da transferência direta e imediata das mercadorias e a insuficiente área de armazenamento, sequer serviriam a construir um conjunto indiciário probatório, uma vez se mostrarem insuficientes a sustentar conclusão convergente quanto à ocorrência do ilícito autuado, conforme demonstrado para cada das evidências na análise de seus alicerces indiciários.

Para que o juízo de inferência resulte em verdade convincente é necessário que a base indiciária seja plenamente reconhecida mediante prova direta, não restando dúvida quanto às específicas conclusões que se prestam, de modo a se construir uma nova conclusão probatória assentada em verdades autônomas e inquestionáveis, que não percam força creditória pela presença de outros possíveis contra indícios que neutralizem a sua eficácia probatória.

Em cada das evidências apresentadas para demonstrar a ocorrência do ilícito autuado, eram várias as contra evidências possíveis, em favor da licitude da operação, que não restaram afastadas, em decorrência da insuficiência probatória dos pressupostos envolvidos em cada daquelas evidências. Foi precipitada a conclusão fiscal.

Por exemplo, o recurso transferido pelos clientes da AFIL poderia ter sido apenas garantia da operação comercial de compra para entrega futura, sem que se prestasse exatamente como o suporte financeiro imprescindível à execução de importação da mercadoria.

A transferência direta e imediata da mercadoria importada poderia decorrer exclusivamente de sua prévia encomenda, e não da posição de responsável pela importação do adquirente, uma vez que, sob qualquer ótica, não restara evidenciado a participação do adquirente nos atos de execução da importação. E a suposta estrutura de armazenamento reduzida poderia decorrer apenas daquele formato de atuação da empresa importadora (mediante prévia encomenda), dentro do direito à livre organização da atividade econômica.

O fato é que nada se demonstrou em contrário, o que poderia ter ocorrido, basicamente, pela demonstração de utilização dos recursos transferidos no custeio das importações realizadas.

Como visto, os elementos indiciários apresentados no intuito de demonstrar a infração imputada no presente lançamento se mostraram incipientes e insuficientes ao fim que se prestavam, não restando outro fim que não a improcedência do lançamento.

Fica prejudicada a análise dos demais argumentos apresentados pela recorrente em face de tal conclusão.

É como voto.

DA CONCLUSÃO

Ante o exposto, VOTO pela PROCEDÊNCIA TOTAL da impugnação, com exoneração integral do montante lançado em conformidade aos fundamentos deste voto."

De todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

É como voto.

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira