



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10314.000116/2011-20
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-007.086 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de novembro de 2019
Recorrente ITIBAN SA IMP EXP E COMERCIO E OUTROS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 10/01/2007

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

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

OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE NA IMPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE.

Diante dos fatos apurados, restou comprovado que, na realidade, as importações analisadas se deram na modalidade “por conta e ordem de terceiro” com ocultação dolosa do real interessado, sendo corretamente aplicada a multa por conversão da pena de perdimento prescrita no Decreto-Lei nº 1.455/1976, artigo 23, V e §§ 1º e 3º.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. RESPONSABILIDADE. EFEITOS.

Responde pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie, bem como o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes (presidente), Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Maria Aparecida Martins de Paula, Márcio Robson Costa (suplente convocado), Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos e Thais De Laurentiis Galkowicz..

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido com os devidos acréscimos:

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 05/01/2011 em face do contribuinte em epígrafe, formalizando a exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro no valor de R\$ 1.108.057,71, em virtude dos fatos a seguir descritos.

No exercício das funções de Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil, em cumprimento ao disposto nos arts. 194 a 197 do Código Tributário Nacional (CTN - Lei n.º 5.172/1966) e nos arts. 54 e 138 do Decreto-Lei n.º 37/1966, e em atendimento a programação do Serviço de Fiscalização Aduaneira I (Sefia I) da Inspeção da Receita Federal do Brasil em São Paulo (IRF/SPO), foi realizada ação fiscal na empresa ITIBAN S/A IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E COMÉRCIO com o objetivo específico de aprofundar procedimento especial instaurado em 2008/2009, baseado no art. 1.º da IN 228/2002 (indícios de incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira da empresa), conforme Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) n.º 08.1.55.00 2008011656.

Para tanto, em agosto de 2010, foi aberto o MPF n.º 08.1.55.002010009035, que iniciou procedimento especial por meio do qual se concluiu que a ITIBAN utiliza recursos de terceiros em suas operações de comércio exterior, não sendo, na realidade, a real adquirente das mercadorias registradas nas Declarações de Importação (DI) 07/00402858, 07/02766814, 07/04214193, 07/04217265, 07/05103484, 07/06542775, 07/08097230, 07/08290650, 07/08586443, 07/12549123, 07/13041506, 07/14216350, 07/14216369, 07/15893585, 07/16248330, 07/16352596, 07/16676243, 07/16676227, 07/17738080, 07/17850794, 08/01262164, 08/04946188, 08/05590166, 08/05590220, 08/07101006, 08/08169534 e 08/08870666.

O Relatório Fiscal indica que a real adquirente de tais mercadorias é a empresa KUNSTEK COMÉRCIO DE PLÁSTICOS E TECIDOS LTDA, CNPJ 01.522.193/000103 e que a ITIBAN é uma prestadora de serviços "disfarçada" de empresa comercial para fraudar o fisco, pois, assim, traria vantagens tanto para si quanto para seus clientes (os reais adquirentes).

O impugnante ITIBAN foi intimado via Aviso de Recebimento - AR, em 12/01/2011 (folhas 1122).

O impugnante KUNSTEK foi intimado via eletrônica, em 07/01/2011 (folhas 1123).

O impugnante KUNSTEK apresentou impugnação em 04/02/2011, de folhas 1128 a 1147.

Na forma do artigo 57 Decreto n.º 7.574, de 29/09/2011, o impugnante KUNSTEK alegou que:

DAS PRELIMINARES

A autuação carece de fundamentos legais e jurídicos a imputação da presunção de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, ou interposição fraudulenta de terceiros, ante os fatos, o princípio da segurança jurídica e os fundamentos a seguir destacados.

A impugnante acha-se regularmente inscrita nos órgãos públicos competentes para o exercício de sua atividade como assegurado pelo parágrafo único do artigo 170 da Constituição Federal, promulgada em 05/10/1988.

No exercício de sua atividade empresarial e comercial, tem procurado, na medida em que é possível e permitido ou admitido pela legislação brasileira, buscar o negócio jurídico que lhe acarrete menos carga tributária de conformidade com a legislação tributária pertinente, inclusive para atender as necessidades e interesses dos consumidores.

A própria autoridade fiscal autuante, na sua extensa descrição dos fatos, enfatiza com relação à impugnante, a inexistência de irregularidades ou incompatibilidades nas operações realizadas.

A Impugnante não obteve qualquer tipo de benefício, sendo devidamente recolhidos os impostos, bem como o pagamento da fatura pela via bancária, conforme observado pela Auditora Fiscal, em seu relatório.

- Da Aquisição de Mercadorias Importadas da Itiban S/A Exportação Ltda e Alcoex Trading Assessoria Comercial. Importação e Exportação Ltda.

A impugnante, com a devida vênia, toma a liberdade de esclarecer que nas aquisições de mercadorias estrangeiras, importadas por terceiros importadores, no mercado interno, tem sempre tomado as devidas cautelas, verificando-se pelo "site da Receita Federal" se as empresas importadoras estão devidamente cadastradas e habilitadas a proceder a importação de mercadorias estrangeiras.

Com relação às empresas ALCOEX TRADING ASSESSORIA COMERCIAL, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. (CNPJ n.º 07.426.321/000100) e ITIBAN S/A IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E COMÉRCIO (CNPJ n.º 07.073.107/000109), na época em que ocorreram as operações, ora são objetos de autuação nos presentes autos, constata-se que as mesmas estavam regularmente inscritas no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ), bem como devidamente autorizadas e habilitadas pela Receita Federal a procederem a importação de mercadorias estrangeiras, ou seja, pressupõe que elas atendiam e preenchiam, segundo as normas legais e instruções expedidas pela Receita Federal, todos os requisitos exigidos pelas mesmas (Instrução Normativa n.º 650/2006, art. 5.º c.c. art. 8.º).

A empresa ITIBAN, empresa importadora, ao solicitar junto à Receita Federal o RADAR na modalidade de habilitação ordinária, previamente demonstrou a sua capacidade operacional e financeira, cumprindo com os requisitos exigidos no art. 5.º da IN 650/2006, mediante a entrega do Anexo II da mesma instrução, com os documentos comprobatórios.

Além disso, tratavam-se de transações comerciais praticadas a preços normais de mercado, de mercadorias importadas e desembaraçadas regularmente junto ao órgão competente da Receita Federal, tendo em vista que a impugnante, na ocasião não possuía habilitação e nem autorização junto à Receita Federal para importar mercadorias estrangeiras. Daí, por que a impugnante realizou as transações com a empresa ITIBAN S/A IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E COMÉRCIO, adquirindo as suas mercadorias estrangeiras internadas no território nacional, dentro estrita obediência às normas da legislação interna pertinente.

Ressalte-se que à ora impugnante não cabe e nem tem autorização legal, como a qualquer outra pessoa jurídica do direito privado, para proceder a fiscalização da atividade de outrem, que é uma função "de império" da Receita Federal, no caso.

O depoimento noticiado no relatório fiscal pela autoridade fiscal autuante, não desqualifica de modo algum a lisura das operações comerciais realizadas, ante a regularidade e da inexistência de prova de irregular no desembaraço das mercadorias em questão, junto aos órgãos da Receita Federal, bem como da sua revenda no mercado interno.

Portanto, com o devido respeito, não há que se falar que houve fraude nas transações com a referida empresa como presume a fiscalização, e daí ilação de que houve a ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação, intermediação ou interposição fraudulenta. Aliás, na fraude ou simulação, a documentação fiscal estaria falsificada, não espelhando a real operação do negócio, a fim de sonegar os tributos devidos. Não é o que acontece nos presentes autos conforme o exaustivo relatório da ilustre Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Inadmissível neste caso a presunção de intermediação fraudulenta, pois, não se presume a fraude, no caso dos presentes autos, e, assim, não é admissível a "presunção da presunção", ou seja, da mera presunção de simulação ou efetivo negócio realizado entre as partes, porque a empresa ITIBAN S/A IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E COMÉRCIO também por simples presunção da autoridade fiscal que a mesma não possuía capacidade financeira. Essa presunção da autoridade fiscal é totalmente incabível tanto do ponto de vista econômico, mas principalmente do ponto de vista legal e jurídico.

DO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA.

Assim, como impugnante, no exercício de sua atividade empresarial e comercial, tem pautado o seu comportamento na observância da normas legais pertinentes como acima explicitados, é, de pleno direito, totalmente improcedente a ilação da autoridade fiscal e sua pretensão, por "mera presunção", em enquadrá-la como infratora de acordo com o inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, como responsável, juntamente com a empresa ITIBAN S/A IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E COMÉRCIO, pelo auto de infração lavrado em 05/01/2011.

DOS FUNDAMENTOS DE DIREITO

Ressalva-se desde já, a priori, que a fundamentação da aplicação da penalidade está embasada em dispositivo legal não vigente na data da suposta infração pela fiscalização.

Observa-se, ainda, que essa nova redação do § 3º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, foi dada pela Medida Provisória nº 497, de 27/07/2010, publicada no D.O.U. de 28/07/2010, pelo seu artigo 19: "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." Esta Medida Provisória foi convertida em Lei nº 12.350, de 20/12/2010;

Deve-se destacar ainda que o referido § 3º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 foi incluído pelo 59 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, publicada no D.O.U. de 31/12/2002 (edição extra), com redação diferente da atual (a partir de 20/12/2010), que também fez outras alterações.

A fundamentação legal do auto de infração, ora questionado, com a indicação do artigo 23, V, e §§ 1º e 3º (com redação dada pela Lei n.º 12.350, de 20 de dezembro de 2010), abaixo transcrito (base legal), merece as considerações que seguem.

Mister se faz observar aqui que o extenso relatório de descrição dos fatos elaborado pela Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil, no exercício de suas funções, além da ressalva de que foi dada nova redação ao § 3º do art. 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, milita a favor da ora impugnante pelas seguintes razões:

1 não há qualquer indício de falsificação ou falsidade dos documentos examinados pela autoridade fiscal;

2 também não há qualquer indício de simulação nas operações ou transações comerciais realizadas entre as partes, pois elas refletem realmente os fatos que ocorreram;

3 em suma, todos os documentos apresentados, que dos autos constam, espelham as operações ou transações comerciais realizadas, afastando, assim qualquer hipótese de ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação, como interposição fraudulenta de terceiros, por “mera suposição”, como acontece nos presentes autos; portanto, o que ocorre no presente auto de infração é uma presunção hominis, que como meio de prova é necessária a comprovação da fraude ou simulação, por quem alega.

Ainda, há que se observar com relação à ocultação do sujeito passivo a que se refere o inciso V do art. 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, que se de fato isso ocorresse, mediante fraude ou simulação, ou interposição fraudulenta, o mesmo assim permaneceria sem identificação é o caso dos presentes autos.

É de se frisar, novamente, neste momento, que a fiscalização, na sua descrição detalhada dos fatos, enfatiza, com relação à impugnante, mediante o exame e análise das documentações fornecidas pela mesma, correspondentes ao período, em confronto com a sua contabilidade e as suas declarações do IRPJ, bem como as declarações do IRPF dos seus sócios, a inexistência de irregularidades ou incompatibilidades nas suas operações realizadas, como já destacado acima.

Fato este que merece atenção, tendo em vista que o auto de infração em questão não tem sustentação também com base no § 2º do artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, anteriormente transcrito.

E, por fim, ante os fundamentos acima, constata-se a inexistência de ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação, ou interposição fraudulenta de terceiros, razão por que não há que se falar em responsabilidade da impugnante, nos termos do artigo 95, I, do Decreto-Lei n.º 3.7/66.

Além dos fundamentos acima que infirmam a procedência, com a devida vênia, do auto de infração em questão, com relação à ora impugnante, certamente deve o julgador atentar para o alcance do significado ou sentido dos exatos termos empregados nos dispositivos normativos, e neste caso, do disposto do § 3º do artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, incluído pela Lei n.º 10.637, de 30/12/2002, com nova redação dada pela Lei n.º 12/350/2010., que são inaplicáveis à ora impugnante.

Finalizando, ante os fundamentos acima expostos, conclui-se que é totalmente improcedente o auto de infração impugnado, lavrado com base no enquadramento legal no Decreto-Lei n.º 1.455/1976, art. 23, e §§ 2º e 3º, e Instrução Normativa

SRF n.º 228/2002, art. 11, inciso I e, por conseguinte, também, frise-se, não há que se falar em responsabilidade da impugnante, nos termos do artigo 95,1, do Decreto-Lei n.º 37/66.

DO REQUERIMENTO

Por todo o exposto e em razão dos fundamentos de direito, delineados claramente, demonstrando a improcedência do auto de infração em questão.

O impugnante ITIBAN apresentou impugnação em 11/02/2011, de folhas 1156 a 1169.

Na forma do artigo 57 Decreto n.º 7.574, de 29/09/2011, o impugnante ITIBAN alegou que:

Em que pese argumentação fundada pela Impugnada, a presente autuação não merece prosperar, tendo em vista a inobservância de alguns dispositivos legais e, principalmente, nos termos das documentações já apresentadas, a Impugnante, de fato, é a verdadeira adquirente das mercadorias importadas, tendo posteriormente vendido as mesmas em território nacional à terceiros, ou seja, uma relação mercantil de compra e venda com terceiros, dentre eles, a própria KUNSTEK.

DO VERDADEIRO ADQUIRENTE DAS MERCADORIAS IMPORTADAS.

É de suma relevância esclarecer que a Impugnante, desde meados do ano de 2006, celebrou contrato com a empresa importadora, ALCOEX TRADING ASSESSORIA COMERCIAL, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, o competente contrato de compra e venda de mercadoria importada por conta e ordem de terceiros e outras avenças (doc. 3).

Neste contrato, estabelece que a Impugnante, nos termos da MP n. 2158-35 e IN/SRF n. 75 de 13/09/2001, se responsabilizasse por todos os procedimentos da operação de importação, quais sejam os desembaraços, pagamentos dos tributos, notas fiscais e demais atos pertinentes a aquisição de mercadorias por conta e ordem.

Em pese as alegações da Impugnada, não há simulação, nem tampouco ocultação do verdadeiro adquirente das mercadorias importadas. Os valores constatados contabilmente nos livros e contas da Impugnante, tratam-se de valores pagos posteriormente a nacionalização das mercadorias, ou seja, nítida e clara relação comercial de compra e venda de mercadorias.

O que há na presente autuação, seriam valores em que KUSNTEK, efetuava pagamentos referentes a aquisição de mercadorias posteriores a nacionalização das mesmas. Muitos deles adquiridos de forma parcelada ou a prazo, mas ressalta-se, SEMPRE, posteriormente a nacionalização das mercadorias, ou seja, mera relação mercantil de compra e venda de mercadorias.

Diante das considerações tecidas, verifica-se no universo fiscal tributário uma grande disceptação acerca da aplicação da presunção nas operações, haja vista a existência de várias autuações cuja descrição do fato infringente se fulcra apenas em uma simples suposição, a qual se origina apenas do "ACHAR" do Impugnada, tendo em vista ser pacífico e uníssono que a presunção para ser legal e ter valor probante, tem que está tipificada em lei, pois não há como se exigir lastreado apenas em uma presunção que não esteja delineada em uma lei, pois é sabido que não se pode cobrar por pura presunção.

Assim, vislumbra-se na prática que a Impugnada, mormente quando da fiscalização no trânsito, fulcrado apenas em indício do ilícito praticado, cometem o aqodamento de lavrarem autos de infração como se o fato infringente estivesse

perfeitamente delineado, o que caracteriza uma arbitrariedade, tendo em vista o fato de que os indícios necessariamente não se concretizarão em infração. No caso vertente, necessário se faz para um melhor raciocínio nos considerações a fim de distinguir o que se considera realmente "PRESUNÇÃO (legal), ou apenas um "INDÍCIO" do fato infringente ocorrido.

Haja vista ser o indício uma circunstância conhecida, um dado ou elemento que, tendo relação com o fato constitui caminho para a apuração da verdade, pois esses elementos devem ser graves (verossímeis), precisos (determinados), definidos e concordantes (relação de interdependência entre o indício e o fato a provar).

"In casu", existe na prática reiterada a mentalidade equivocada de que o indício seria suficiente para a lavratura do libelo acusatório, a exemplo das divergências constatadas no trânsito de mercadorias concernentes aos valores constantes da nota fiscal que foram emitidas em nome da própria ALPELO, em que muitos consideram caracterizada a infração, o que não concordamos, haja vista a justificativa equivocada da Impugnada, neste caso, provar a sua inocência, em virtude da inversão do ônus da prova.

Ora, com a devida vênia, não corroboramos tal entendimento, tendo em vista o fato de que em regra, o ônus da prova incumbe a quem alega (art. 333, inciso I, do CPC), haja vista a Constituição, assim como a Declaração Universal dos Direitos do Homem garantirem a presunção da inocência e tal regra é válida também em relação a questões de natureza tributária.

Diante do exposto, conclui-se que a Impugnante, de fato, é a verdadeira adquirente das mercadorias importadas, bem como que, após a nacionalização das mesmas, celebrou contratos firmados com a KUNSTEK de compra e venda, sendo inadmissível, por mera suposição e, inclusive, com frágeis documentações, a pseudointerposição fraudulenta de mercadorias importadas.

DAS CONDIÇÕES DA IMPUGNANTE EM OPERAÇÕES NO COMÉRCIO EXTERIOR.

É cediça a enorme complexidade e principalmente, extremamente dificultosa a obtenção ou habilitação de qualquer empresa no comércio exterior. Mais conhecida como RADAR.

No caso, a Impugnante, nada mais, nada menos obteve durante anos, a autorização do RADAR ordinário, tendo sido analisado de forma criteriosa, todos os requisitos e, principalmente, a situação econômica e financeira, tanto da pessoa jurídica, quanto dos sócios da mesma.

DAS DILIGÊNCIAS DA IMPUGNADA

Alega em síntese a Impugnada, mais um vez por indícios, que a Impugnante não detém condições estruturais para operacionalizar no comércio exterior.

Em diligência nas dependências da Impugnante, constatou-se que a instalação física da mesma seria precária, não detém quadro de funcionários adequado e não detém depósito ou armazém para o armazenamento do estoque rotativo.

Como dito anteriormente, indícios não são suficientes para convalidar sobre a capacidade da Impugnante em gerir negócios no comércio exterior.

DO DANO AO ERÁRIOO

Não há que se cogitar que a empresa autuada estaria supostamente se beneficiando com o não pagamento do IPI na saída das mercadorias na alegação (inexistente, repise-se)

de interposição fraudulenta na operação de importação. Com efeito, como já demonstrado alhures, nunca houve qualquer ilícito praticado pela empresa autuada concernente à operação de importação. Como é cediço a sistemática de apuração e recolhimento do IPI deve obedecer ao princípio da não cumulatividade, vale dizer que o montante de tributo apurado em cada etapa da operação deve ser compensado com o cobrado na etapa anterior. A aplicação de tal princípio decorre da orientação do legislador constitucional de afastar o chamado efeito "cascata" dos tributos cobrados no curso das etapas de produção e industrialização das mercadorias.

A rigor a aplicação do princípio da não cumulatividade, na ótica do legislador constitucional importaria em que o IPI fosse de fato apurado em cada etapa da produção, inclusive na importação, porém o encargo financeiro, vale dizer quem paga a conta no final é o consumidor.

Assim não tem qualquer procedência o fundamento lançado no auto de infração em epígrafe de que a empresa autuada estaria obtendo vantagens Ilícitas com a inexistente interposição fraudulenta, já que o contribuinte fato do IPI é o consumidor, em estrita observância ao princípio da não cumulatividade.

Junta textos da doutrina a respeito do assunto.

Diante de tais argumentos não pode prevalecer a tese da fiscalização que embasou o auto de infração de que supostamente a empresa autuada não estaria pagando IPI na saída das mercadorias, isto porque as mercadorias importadas que fossem objeto de tributação pelo IPI, sujeitas portanto ao princípio da não cumulatividade, do que resulta que o consumidor seria quem de fato arcaria com o ônus financeiro de tal tributo.

DA APLICAÇÃO DA LEI n° 11.488/2007

Trata-se de norma explicativa destinada a afastar a imputação de inidoneidade da empresa que meramente "cede o nome", ou seja, a medida que impõe a conversão da pena de perdimento ao importador, resta manifestamente improcedente, sendo limitada ao valor de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada.

DO PEDIDO

Ex positis, a Impugnante pugna pelo total acolhimento da presente defesa administrativa, nos termos acima demonstrados, devendo ao final ser julgado improcedente o Auto de Infração lavrado.

Por fim, protesta por todas as provas em direito admitidas, em especial, o protesto pela posterior juntada de documentações necessárias, bem como se, necessário, a pericial para os devidos fins de direito.

Ato contínuo, a DRJ-SÃO PAULO I (SP) julgou a Impugnação do Contribuinte nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Data do fato gerador: 10/01/2007

Ceder seu nome, mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seu real beneficiário.

Ocultação do verdadeiro interessado nas importações.

Pena de perdimento das mercadorias, comutada pela multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.

A aplicação da pena de perdimento deriva não do fato da sonegação de tributos, muito embora tal fato se constate como efeito subsidiário, mas da burla aos controles

aduaneiros, já que a o objetivo traçado pela Receita Federal do Brasil em pretender possuir controle absoluto sobre o destino de todas mercadorias e bens importados por empresas nacionais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em seguida, devidamente notificada, somente a empresa KUNSTEK interpôs recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

No Recurso Voluntário, a recorrente suscitou as mesmas questões preliminares e de mérito, repetindo as argumentações apresentadas nas Impugnações.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os requisitos previstos em lei, motivo pelo qual deve ser conhecido.

A acusação fiscal se refere a ocorrência de dano ao erário com a aplicação da pena de perdimento de mercadoria que, por ter sido consumida ou não ter sido localizada, foi convertida em multa em valor equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, decorrente da identificação de que nas importações dos produtos constantes das Declarações de Importação (DI) 07/00402858, 07/02766814, 07/04214193, 07/04217265, 07/05103484, 07/06542775, 07/08097230, 07/08290650, 07/08586443, 07/12549123, 07/13041506, 07/14216350, 07/14216369, 07/15893585, 07/16248330, 07/16352596, 07/16676243, 07/16676227, 07/17738080, 07/17850794, 08/01262164, 08/04946188, 08/05590166, 08/05590220, 08/07101006, 08/08169534 e 08/08870666, a empresa ITIBAN colocou-se indevidamente como a real adquirente das mercadorias importadas pela trading ALCOEX, quando, na verdade, a real adquirente seria a empresa KUNSTEK, nos termos dos inciso V, art.23, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002, *in verbis*:

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

.....

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

.....

§ 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.

Por oportuno, faz-se breve exposição sobre as principais características das modalidades de importação envolvidas e da ocorrência interposição fraudulenta de terceiros para melhor compreensão da matéria em debate.

A “importação por conta própria” é a mais tradicional modalidade de importação. Nessa caso, a empresa importadora atua diretamente, sem intermediários (e simultaneamente)

como importadora, realiza as tratativas da compra, fecha o câmbio em nome próprio com recursos próprios, paga os tributos e utiliza a mercadoria ou a vende no mercado interno para diversos compradores. Ou seja, a empresa importadora assume nessa modalidade todos os riscos logísticos da importação.

A operação de "importação por conta e ordem de terceiros" é aquela em que uma pessoa jurídica promove (o importador) em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra (adquirente), em razão de contrato previamente firmado para terceirizar as atividades envolvidas na importação. Esta empresa atua como prestadora de serviços, já que a operação é realizada com recursos provenientes da adquirente, que é responsável, inclusive, pelo fechamento do câmbio.

O regramento da importação por conta e ordem foi dado pelos arts. 86 e 87 da IN SRF nº247/2002 e ADI nº07/2002, os quais apresentam os seguintes procedimentos e requisitos para a sua caracterização:

- deve ser firmado contrato prévio entre a pessoa jurídica importadora e o adquirente, específico para a importação por conta e ordem;
- não pode haver aquisição da propriedade das mercadorias pela importadora, o que se caracterizaria pela ocorrência de uma das seguintes hipóteses: a) conste como adquirente no contrato de câmbio; b) conste como adquirente na fatura internacional (invoice); c) emita NF de entrada/saída a título de compra ou venda; ou d) contabilize em estoque a entrada/saída da mercadoria importada como compra ou venda;
- os registros contábeis e fiscais da importadora devem evidenciar que se trata de mercadoria de propriedade de terceiros;
- a NF de remessa da importadora deve ser emitida pelo mesmo valor constante da NF de entrada, acrescida dos tributos incidentes na importação; e
- deve ser adiantado à importadora todo o numerário necessário para o pagamento dos tributos aduaneiros e das demais despesas.

A importação "por encomenda" é aquela em que a empresa importadora adquire mercadorias com recursos próprios e promove o seu despacho aduaneiro de importação a fim de revendê-las, posteriormente, a uma empresa encomendante previamente determinada, em razão de contrato entre elas, cujo objeto deve compreender, pelo menos, o prazo ou a operação pactuadas (art.2º, § 1º, I, da IN SRF nº634/06).

Cabe ao importador fazer a negociação com o exportador no exterior, adquirir as mercadorias, providenciar a sua nacionalização e revender ao encomendante. Outra característica importante dessa modalidade é que o importador contratado deve dispor de capacidade econômica para o pagamento da importação. Por sua vez, o encomendante também deve possuir capacidade econômica para adquirir no mercado interno as mercadorias do importador contratado.

Aspecto comum as modalidades de importação é a obrigação do importador informar previamente ao exportador no exterior no sentido de este fazer constar na fatura comercial a indicação do nome do próprio exportador e da empresa que será a real adquirente da mercadoria importada (importação por conta própria ou importação por conta e ordem de terceiros ou importação por encomenda), conforme prevê os incisos I e II do artigo 557 do Decreto nº 6.759/2009. Quando os envolvidos na importação subvertem essa obrigação, fazendo inserir nas declarações importações informações falsas quanto aos reais adquirentes da

mercadoria e a consequente burla aos controles aduaneiros, tal conduta faz surgir a figura delituosa de Dano ao Erário, tipificada pelo art.23, V, do Decreto nº1.455/76.

Como se sabe, a legislação aduaneira, visando o combate à prática de interposição fraudulenta de terceiros, tipificou a conduta de dano ao erário punível com a aplicação da pena de perdimento de mercadorias decorrente da ocultação do real sujeito passivo em operações de importação ou exportação, por meio do artigo 23 do Decreto n. 1.455/76, abaixo transcrito:

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

(...)

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

(...)

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

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

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

Depreende-se, quanto à comprovação, que a legislação transcrita prevê dois tipos de interposição fraudulenta: presumida e comprovada.

A interposição fraudulenta presumida é aquela na qual se identifica que a empresa que está importando não o faz para ela própria, pois não consegue comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação. Destarte, com base em presunção legalmente estabelecida no § 2º do art.23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, configura-se a interposição fraudulenta e aplica-se o perdimento (ou a multa que a substitui).

É do importador o ônus de comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de importação por ele declaradas, mediante documentação hábil e idônea, dentre elas contrato de câmbio, comprovante da liquidação cambial, extrato das movimentações financeiras correspondentes, etc. Assim, para a caracterização da interposição fraudulenta presumida basta que a empresa não consiga comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior.

A presunção legal em questão se caracteriza como relativa, ou *juris tantum*, admitindo prova em contrário. Após o lançamento, o ônus da prova de não ocorrência da interposição presumida recai sobre a empresa, devendo esta trazer ao contencioso administrativo documentação hábil para desconstruir as conclusões da presunção lançada.

Na interposição comprovada, por sua vez, cabe à Fiscalização buscar elementos probatórios no sentido de demonstrar que a empresa fiscalizada está realizando a operação de importação acobertando um terceiro que se constitui no real beneficiário da operação. Quando resta demonstrado a interposição, aplica-se a pena de perdimento (ou a multa que a substitui),

com fundamento no inciso V do art.23, do Decreto-lei nº1.455/76 e em seu § 3º. O sujeito passivo que deve ser penalizado pela referida multa é o terceiro acobertado, enquanto o acobertante responde como responsável solidário, nos termos do art.95 do Decreto-lei nº37/66, além da multa por acobertamento prevista no art.33 da Lei nº11.488/2007. Para a caracterização da interposição fraudulenta comprovada é necessário que as condutas realizadas pelas envolvidas se subsumam ao tipo previsto no inciso V do art.23, do Decreto Lei nº1.455/76. Os elementos do tipo previsto nesse dispositivo legal são a interposição ou ocultação do real comprador e a fraude ou simulação. Sem a comprovação de ambas elementares, não pode ser caracterizada a interposição fraudulenta.

Ainda nos casos de acusação de interposição fraudulenta comprovada, a fim de caracterizar a conduta ilícita, a fiscalização deve carrear aos autos um conjunto de provas que demonstrem a ocorrência de fraude ou simulação com a intenção de incluir interposta pessoa entre o real adquirente e a Autoridade Aduaneira, sempre com o objetivo da primeira permanecer oculta nas operações de comércio exterior. Portanto, o ônus probatório da ocorrência de fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta, é do Fisco, que deve trazer aos autos um conjunto de elementos probatórios suficientes para atestar a ocorrência da conduta tal qual tipificada em lei.

No caso concreto, a Fiscalização apurou que, embora a empresa ITIBAN tivesse sido identificada nas Declarações de Importações como a "adquirente na modalidade " por conta de terceiros", na realidade, ela atuara como interposta pessoa, acobertando a real adquirente, a empresa KUNSTEK, na mesma modalidade de importação.

Com efeito, o caso ora analisado trata de acusação de interposição fraudulenta provada, uma vez que nas diligências efetuadas pela Fiscalização apuraram-se diversos fatos e provas que levaram a conclusão de que as operações entre as empresas ITIBAN e KUNSTEK foram simuladas, com o objetivo de burlar os controles aduaneiros.

Em sede de preliminar, que, na verdade, confunde-se com o próprio mérito, a Recorrente sustenta a sua defesa principalmente na alegação de que a Fiscalização se baseou em meras presunções, e que tais presunções não são hábeis e suficientes para caracterizar a infração lançada. Segundo argumenta, o dolo e a má fé devem ser provados, não simplesmente presumidos com base em fracos indícios levantados pela Fiscalização, quando a Recorrente apenas cumpriu os ditames do ordenamento jurídico vigente, não tendo nada a ocultar das autoridades competentes, como se comprova pelas informações prestadas, pelos documentos apresentados e, principalmente, pelo histórico de operações dessa empresa. Portanto, incabível a alegação (presunção) de fraude ou simulação nas operações realizadas pela Recorrente, empresa séria e cumpridora de suas obrigações junto à administração.

Pois bem, conforme se constata, a interposição aqui discutida é a comprovada, aquela na qual cabe à Fiscalização deve buscar elementos probatórios no sentido de demonstrar que a empresa fiscalizada está participando da operação de importação acobertando um terceiro que se constitui no real beneficiário da operação, mediante fraude ou simulação.

A despeito das afirmações de que a autuação foi baseada em meros indícios e presunções simples, observa-se que a Fiscalização conseguiu reunir um conjunto probatório robusto a fim de fundamentar a autuação, como veremos a seguir.

Noticia-se nos autos que, no âmbito do Procedimento Especial previsto na Instrução Normativa SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002, a Autoridade Fiscal efetuou a fiscalização contra a empresa ITIBAN com o objetivo específico de confirmar indícios de

incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira da empresa.

Apurou-se no referido procedimento fiscal que a ITIBAN não possuía recursos próprios para realizar tais operações de comércio exterior, ou seja, a ITIBAN operava com recursos de terceiros (se não houvesse os "recebimentos de clientes", não haveria recursos disponíveis para efetuar o pagamento das importações).

No período fiscalizado, informa a Autoridade Fiscal que a importadora ITIBAN não se utilizou dos métodos clássicos de fluxo financeiro entre a real adquirente e a adquirente ostensiva, para receber adiantamentos, qual seja, por exemplo, a ocultadora recebia no dia "x" R\$ 100.000,00 da real adquirente e no dia "x+1", a importadora ostensiva registrava a respectiva DI, e, com os R\$ 100.000,00 recebidos, fechava o contrato de câmbio e pagava os tributos sobre o comércio exterior.

No presente caso, afirma a Fiscalização que a ITIBAN não recebia quaisquer adiantamentos da forma clássica dos reais adquirentes, muito pelo contrário, a ITIBAN, em geral, oferecia a possibilidade de pagamentos a prazo, às vezes, até de forma parcelada. Por outro lado, isso não significa que a ITIBAN utilizava recursos próprios para pagamento das operações de comércio exterior. Devido ao prazo de fechamento dos contratos de câmbios, geralmente de até 180 dias, concedidos pelos exportadores, isso permitia que a importadora ostensiva também concedesse prazo para a real adquirente pagar as mercadorias que venciam sempre em data posterior ao registro das DIs, mas em prazo próximo e antes da data do fechamento dos contratos de câmbio. Para melhor visualização do fluxo financeiro entre as empresas, a Fiscalização elaborou a seguinte tabela:

REGISTRO DA DI	EMIÇÃO DA NOTA FISCAL DE VENDA POR PARTE DA ITIBAN	EMIÇÃO DE DUPLICATA POR PARTE DA ITIBAN	DESEMBARAÇO ADUANEIRO	VENCIMENTO DA DUPLICATA (PAGAMENTO DO CLIENTE)	PAGAMENTO DA ITIBAN ÀS IMPORTADORAS OU À COMISSÁRIA DE DESPACHO
DIA "X"	DIA "X+2"	DIA "X+3"	DIA "X+4"	ATÉ DIA "X+120"	ATÉ DIA "X+180" (prazo suficiente para o fechamento dos contratos de câmbio)

Observação quanto à tabela acima: Os intervalos de dias são aproximados e variam, mas a seqüência dos acontecimentos é sempre a mesma. Ou seja: a emissão da nota fiscal de venda é sempre anterior ao desembaraço aduaneiro e o pagamento à ITIBAN, por parte dos reais adquirentes, é sempre anterior à data final do prazo de financiamento dado pelo exportador.

Eis a seqüência de acontecimentos descritos pela Fiscalização que se repetiram ao longo do período fiscalizado;

- 1º) registro da DI;
- 2º) emissão da NF de venda pela ITIBAN;
- 3º) desembaraço aduaneiro das mercadorias / emissão de duplicatas pela ITIBAN;
- 4º) pagamento das duplicatas (em até 180 dias do registro da DI, ou seja, antes de a ITIBAN precisar pagar o exportador, já que o exportador ofereceu crédito de até 180 dias para pagamento).

Conclui-se que essa maneira das envolvidas operarem denota a utilização de uma forma de adiantamento de recursos sofisticada, elaborada para dificultar a Fiscalização, mas que tal forma de financiamento das importações, ainda assim, encaixa-se na definição de importação por conta e ordem de terceiros anteriormente citado.

Quanto a esse fluxo financeiro demonstrado e lastreado por meio de extratos bancários e registros contábeis das empresas, a recorrente nada diz a respeito no seu recurso.

Além disso, vários outros elementos apurados pela Fiscalização reforçaram a acusação de que embora ITIBAN tivesse sido identificada nas Declarações de Importações como a adquirente na modalidade "por conta e ordem de terceiros", na realidade, ela atuara como mera prestadora de serviços, apenas intermediando as operações de importações entre seu cliente (KUNSTEK) e as tradings por ela contratada (no caso das importações em comento, a ALCOEX).

Nesse sentido, por meio das diligências efetuadas, a Fiscalização constatou que a adquirente ostensiva não possuía capacidade operacional para operar as importações efetuadas, isso porque não há local para armazenamento de mercadorias que nunca chegam a entrar em seus estoques, nem fisicamente e nem contabilmente, já que a empresa sempre apresenta os seus estoques com valor zero. Os fatos apurados encontram-se descritos no trecho a seguir reproduzido:

Em tal ocasião, constataram-se os seguintes indícios de que a ITIBAN não poderia ser a real adquirente do grande volume de mercadorias importadas em seu nome no período fiscalizado (cerca de US\$ 11.400.000,00 CIF):

(a) trata-se de uma **pequena sala comercial**, do tipo escritório, ou seja, há apenas uma **instalação física precária**, incapaz de abrigar qualquer tipo de estoque de mercadoria; e

(b) **não há quaisquer empregados** trabalhando no local (o sócio-gerente, o Sr. Roberto de Azevedo e Sá, estava sozinho na sala), o que denota uma infraestrutura precária, incompatível com o volume de mercadorias adquirido pela ITIBAN em operações de comércio exterior.

Também foi coletado o depoimento do sócio-gerente da ITIBAN, o Sr. Roberto de Azevedo e Sá, no qual ele afirma expressamente que a ITIBAN trabalha por conta e ordem de terceiros, comprando e revendendo o que o cliente solicita.

No tocante as tratativas das importações auditadas, também restou evidente que eram feitas por prepostos da empresa KUNSTEK. Em resposta à intimação feita em diligência, a empresa KUNSTEK indicou como o seu principal fornecedor estrangeiro, a empresa KUNSTEK CORPORATION, identificando o contato responsável na exportadora com o nome, e-mail, endereço e telefone. Com relação a este fornecedor da KUNSTEK, a Fiscalização constatou que nas DI's autuadas foi essa mesma empresa estrangeira indicada como o exportador das mercadorias importadas nas quais a ITIBAN consta como a real adquirente registrada. Tal fato vem confirmar que a ITIBAN desconhecia qualquer aspecto de negociação quanto a aquisição das mercadorias importadas, conforme restou também comprovado no depoimento prestado pelo sócio-gerente da empresa, o Sr. Roberto de Azevedo e Sá.

Nessa mesma diligência citada, a Fiscalização ainda concluiu que a KUNSTEK, ao contrário da ITIBAN, possui capacidade econômico-financeira-operacional para suportar as importações auditadas, fato evidenciado pelo capital social compatível com o montante das importações, pelas demonstrativos contábeis apresentados, por possuir armazém com quantidade razoável de materiais estocados e pelo fato de haver muitos funcionários no local movimentando materiais e atendendo clientes.

Conforme se percebe, ao contrário do afirmado pela Recorrente em sua defesa, a Fiscalização não se baseou em mera presunção para realizar o lançamento, mas sim em um conjunto abundante de provas e indícios que foram detalhados pelo Auditor Fiscal em seu Relatório Fiscal, dentre os quais se destacam aspectos relevantes: i) a falta de capacidade

operacional e financeira da ITIBAN para ser a real adquirente das mercadorias feitas por meio da trading ALCOEX; ii) o responsável pelas tratativas com os exportadores é a própria KUNSTEK; e iii) a real adquirente (KUSTEK) abasteceu as contas da ITIBAN para fazer frente ao fechamento dos contratos de câmbio.

A Recorrente em sua defesa alega que as transações comerciais realizadas com a ITIBAN foram realizadas com lisura, praticadas com preços normais de mercado, devidamente importadas e desembaraçadas junto ao órgão competente da Receita Federal, tendo em vista que a KUNSTEK, na ocasião, não possuía habilitação e nem autorização junto à Receita Federal para importar mercadorias estrangeiras, daí porque a impugnante realizou as transações com a empresa ITIBAN, adquirindo as suas mercadorias estrangeiras internadas no território nacional, dentro de estrita obediência às normas da legislação interna pertinente e que tomou as cautelas necessárias verificando pelo site da Receita Federal que a empresa se encontrava devidamente cadastrada e habilitada a proceder a importação de mercadorias estrangeiras.

Os fatos antes demonstrados contradizem a recorrente, pois, pelas provas constantes nos autos, demonstrou-se suficientemente que a KUNSTEK é comprovadamente a real adquirente das mercadorias importadas, tendo se utilizado de interposta pessoa (ITIBAN) e concorrido para realizar as importações auditadas.

A Recorrente afirma, ainda, em sua defesa, que para a caracterização da infração objeto do processo ora analisado, necessário se faz demonstrar a ocorrência de efetivo dano ao erário. Nesse sentido, diz que não se indicou na autuação qual ou quais valores nas importações já repisadas apresentaram diferença de tributos. Assim, não tendo havido comprovação de dano em concreto ao erário, imperioso é o reconhecimento da nulidade do procedimento fiscal.

Não cabe razão à Recorrente, uma vez que a verificação da suficiência no recolhimentos dos tributos incidentes sobre a importação não consta no tipo infracional previsto no art. 23, do Decreto Lei nº1.455/1976 como determinante para estabelecer se houve dano ao erário.

É posição predominante nas turmas colegiadas do CARF que o dano ao erário decorre da própria lei. Comprovadas as condutas que compõe o tipo, está caracterizada a ocorrência de dano ao erário. Assim, não há necessidade de se discutir a existência ou não de dano ao erário porque a própria lei define que existe dano ao erário se os elementos apurados se enquadram no tipo infracional e a apuração de diferença de tributos não faz parte desse tipo.

Esse entendimento também foi defendido pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan em voto proferido no acórdão nº3401003.892, *in verbis*:

É cristalino que o texto (essencialmente no caput e no § 1o) não está a dizer que só quando ocasionarem dano ao Erário as infrações ali referidas serão punidas com o perdimento. Ele está, sim, trazendo claramente duas afirmações: (a) as infrações ali relacionadas consideram-se dano ao Erário; e (b) o dano ao Erário é punido com o perdimento. Disso, silogisticamente, pode-se afirmar que as infrações ali relacionadas são punidas com o perdimento. Não há margem para discussão se houve ou não dano ao Erário, no caso concreto. Seria improdutivo discutir, v.g., o dano ao Erário no caso de abandono de mercadorias pelos importadores (conduta tipificada no inciso II do art. 23).

Aliás, as disposições do Decreto Lei surgem exatamente para regulamentar dispositivo constitucional (art. 150, § 11 da Constituição de 1967): “Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, de banimento, ou confisco, salvo nos casos de guerra externa psicológica adversa, ou revolucionária ou subversiva nos termos que a lei

determinar. **Esta disporá também, sobre o perdimento de bens por danos causados ao Erário**, ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício de cargo, função ou emprego na Administração Pública, Direta ou Indireta”, como se depreende de sua Exposição de Motivos (item 17):

17. Nos artigos 23 e 24, com fulcro no artigo 153 da Lei Magna, **enumeram-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento dos bens**. De fato, todas as hipóteses arroladas, quase todas já existentes em legislação anterior, representam um comprometimento a dano de nossas reservas cambiais e uma inadimplência de obrigações tributárias essenciais.

Assim, é inócua a discussão sobre a existência de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei (em verdade, decreto lei, com força de lei). E por mais que se sustentasse eventual inconstitucionalidade da norma, careceria este tribunal de competência para avaliar a matéria, em face da Súmula CARF no 2.

Assim, ocultar sujeito passivo, real vendedor, comprador ou responsável pela operação de comércio exterior, mediante **fraude ou simulação** (como aqui já exposto, sendo irrelevante se a importação foi “por conta própria” ou “por encomenda”, ou, ainda, se houve subtração de tributos) é infração aduaneira (por violar normas de controle aduaneiro, que extrapolam o viés tributário), sendo inclusive objeto de responsabilização de acordo com a legislação aduaneira.

Alega, ainda, a Recorrente que a fundamentação da aplicação da penalidade está embasada em dispositivo legal não vigente na data da suposta infração cometida. Devendo-se destacar que essa nova redação do § 3º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, foi dada pela Medida Provisória nº 497, de 27/07/2010, publicada no D.O.U. de 28/07/2010, pelo seu artigo 19: *"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 n 2 70.235, de 6 de março de 1972*. Esta Medida Provisória foi convertida em lei pela Lei nº 12.350, de 20/12/2010;. Como os fatos autuados ocorreram no ano de 2007, aplica-se ao caso a redação anterior do referido § 3º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, que foi incluído pelo 59 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, publicada no D.O.U. de 31/12/2002 (edição extra), com redação diferente da atual (a partir de 20/12/2010), que também fez outras alterações, como a seguir transcrito *"in verbis"*:

Art. 59. O art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 23.....

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.

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no Caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

§ 3º A pena prevista no § 1º 2º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.

§ 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.

Da leitura do Relatório Fiscal (e-fls.71), observa-se que o Auditor apontou como enquadramento legal a redação anterior do § 3º do artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, conforme se confere abaixo:

(*) MULTAS NÃO PASSÍVEIS DE REDUÇÃO

Fatos Geradores a partir de 30/12/2003.

100,00% Art. 23, § 3º do Decreto-Lei n.º 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei n.º 10.637/02 combinado com art. 81, inciso III da Lei n.º 10.833/03.

Também esse dispositivo à época já previa a conversão da multa equivalente ao valor aduaneiro de mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.

Não se identifica, assim, qualquer incorreção no embasamento legal utilizado pela Fiscalização na autuação.

Por fim, quanto à responsabilidade atribuída à recorrente, entendo que a conduta da recorrente subsume-se perfeitamente ao contido no art. 95 do Decreto-lei n.º 37/66, abaixo transcrito, uma vez que restou comprovado que a empresa KUNSTEK agiu em co-autoria com o importador ostensivo (ITIBAN) para a prática da infração aduaneira, além disso, foi o seu maior beneficiário das operações:

Art.95- Respondem pela infração:

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

II- conjunta ou isoladamente, o proprietário e o consignatário do veículo, quanto à que decorrer do exercício de atividade própria do veículo, ou de ação ou omissão de seus tripulantes;

III- o comandante ou condutor de veículo nos casos do inciso anterior, quando o veículo proceder do exterior sem estar consignada a pessoa natural ou jurídica estabelecida no ponto de destino;

IV- a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria.

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 n.º 2.158-35, de 2001)

VI- conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Lei n.º 11.281, de 2006)

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo

Fl. 18 do Acórdão n.º 3402-007.086 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10314.000116/2011-20