



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.006445/2009-60
ACÓRDÃO	3402-012.169 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMEXPORT COMPANHIA DE COMÉRCIO EXTERIOR
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 17/01/2008

NULIDADE. VÍCIO MATERIAL NO LANÇAMENTO.

O art. 10, do Decreto nº 70.235/1972 determina os requisitos do auto de infração. A ocorrência da escolha indevida da fundamentação legal aplicável importa em erro material que implica na nulidade do ato administrativo.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em declarar a nulidade da autuação por vício material, vencidos os conselheiros Arnaldo Diefenthaeler Dornelles e Mariel Orsi Gameiro, que votavam por enfrentar o mérito.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Bernardo Costa Prates Santos (substituto[a] integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luís Cabral (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 11-59.888, proferido pela 8ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife/PE, que por maioria julgou improcedente a Impugnação ao lançamento.

Inicialmente reproduzo trecho do relatório do Acórdão recorrido:

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra a empresa COMEXPORT COMPANHIA DE COMÉRCIO EXTERIOR, CNPJ de nº 43.633.296/0001-90, doravante denominada tão somente de COMEXPORT, para exigência da multa capitulada no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, no montante de R\$ 1.144.013,00 (um milhão, cento e quarenta e quatro mil e treze reais) pela cessão do nome para a realização de operações de importação por conta e ordem de terceiros sem a observância das exigências legais.

Os produtos importados são da marca RICOH, que possui duas representantes exclusivas no Brasil, a empresa GESTETNER e a empresa SIMPRESS.

A SIMPRESS, aluga e comercializa equipamentos da marca RICOH.

A Autoridade Tributária informa no auto de infração que a empresa SIMPRESS adquiriu produtos da marca RICOH, no período entre 09/2005 e 03/2006, da Trading Company COMEXPORT, sem que houvesse contrato firmado entre as partes, e a seguir, a partir de 12/05/2006, foi firmado contrato de importação por conta e ordem entre a COMEXPORT e a SIMPRESS.

Toda a mercadoria da marca RICOH importada pela COMEXPORT foi vendida à SIMPRESS, antes e depois da assinatura do contrato acima referido.

Por ser a empresa SIMPRESS representante exclusiva da marca no país, a empresa COMEXPORT somente poderia ter atuado como importadora por conta e ordem daquela, segundo a Autoridade Tributária, o que culminou pela aplicação da multa prevista no art. 33, da Lei nº 11.488/2007, no período em que não foi informado este vínculo nas Declarações de Importação.

A Autoridade Julgadora de Primeira Instância assim decidiu:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 17/01/2008

Ementa: PRELIMINAR. NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF).

O Mandado de Procedimento Fiscal é mera formalidade administrativa ligada à autorização e ao controle da execução dos procedimentos de fiscalização e a eventual existência de falhas a este relacionadas não enseja à nulidade do lançamento.

CESSÃO DE NOME. OPERAÇÃO DE COMÉRCIO EXTERIOR. ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTES. MULTA PECUNIÁRIA.

A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita à multa prescrita pelo art.

33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. LEGALIDADE ESTRITA. ATIVIDADE ADMINISTRATIVA VINCULADA.

A autoridade administrativa não pode usurpar a competência do legislador para substituir o juízo de proporcionalidade por ele exercido, com o fim de alterar o valor da multa definido na lei. O emprego dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, pela Administração Pública, deve ser feito com observância simultânea do princípio da legalidade estrita, não autorizando, assim, o descumprimento de norma integrante da legislação tributária a fim de dispensar ou reduzir penalidades, mormente em se tratando de atividade administrativa plenamente vinculada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Recorrente tomou ciência da Decisão de Primeira Instância no dia 13 de julho de 2018, e apresentou Recurso Voluntário no dia 30 de julho de 2018.

Em seu Recurso Voluntário argumenta que:

- I. Irretroatividade da multa – que a multa prevista pelo art. 33, da Lei nº 11.488/07 não é penalidade mais benigna e não poderia ser aplicada de forma retroativa.
- II. Importação por encomenda – que teria usado recursos próprios, o que implicaria em importação por encomenda, a qual não seria de informação obrigatória à época dos fatos.

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

III – DOS PEDIDOS

60. Diante do exposto, a Recorrente pede que o presente recurso voluntário seja conhecido e provido para cancelar a multa administrativa ante a impossibilidade de aplicação retroativa do art. 33 da Lei n. 11.488/07.

61. Alternativamente, na hipótese de essa Turma assim não proceder, o que se admite apenas em respeito à eventualidade, pede a Recorrente que seu recurso voluntário seja provido para se reconhecer a regularidade das importações em comento, afastando-se a acusação de importação por conta e ordem de terceiro.

*Nesses termos,
pede deferimento.*

Este é o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jorge Luís Cabral**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e reveste-se dos demais requisitos de admissibilidade de forma que dele tomo conhecimento.

O presente processo refere-se a operações de importação ocorridas entre setembro de 2005 e março de 2006, como exposto no auto de infração, e-fl 13.

Este auto tem por objeto a aplicação da multa de 10% sobre o valor das operações realizadas com acobertamento do real interveniente(adquirente) e beneficiário, nos termos do artigo 33 da Lei 11.488/07, no período de 12/09/2005 até 30/03/2006.

A legislação à época previa que nas importações por conta e ordem de terceiros, o importador contratado fizesse constar na Declaração de Importação o CNPJ do real adquirente, nos termos do art. 1º, da Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002.

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

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

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

A caracterização da importação por conta e ordem de terceiros é realizada nesta mesma IN SRF, em seus artigos 1º e 5º, conforme podemos constatar a seguir:

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

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

(...)

Art. 5º 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.

Destaca-se na normativa acima, que há duas hipóteses para a definição da importação por conta e ordem de terceiros, sendo a primeira e formal a existência de um contrato previamente firmado com o objeto de que a interposta realize a operação de importação em favor do mandante (art. 1º, § único), e na ausência deste contrato, presume-se que se for comprovado que os recursos financeiros utilizados na operação forem de terceiros, aplica-se a presunção legal de que esta operação ocorreu por conta e ordem.

As modalidades de importação podem ser caracterizadas da seguinte maneira:

- a) Por importação direta – modalidade em que o importador realiza a importação por seu próprio interesse, com recursos próprios e com intenção de utilização do bem importado, quer para a revenda, quer para seu processo produtivo, ou incorporação ao ativo, ou mesmo consumo, arcando com todos os riscos de mercado e operacionais envolvidos.
- b) Por conta e ordem (IN SRF nº 225/2002) – mediante contrato prévio, ou com recursos de terceiros, cujo risco da operação é do terceiro e não do importador.
- c) Por encomenda (Lei nº 11.281/2006 e IN SRF nº 634/2006) – importação realizada com recursos próprios do importador, por solicitação de terceiro, onde o importador assume os riscos da operação até que se transfira a propriedade do bem para o encomendante.

O art. 81, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, determina que a falta de identificação do remetente dos recursos para o pagamento de operações de comércio exterior importe na inaptidão da pessoa jurídica do importador.

Art. 81. Poderá, ainda, ser declarada inapta, nos termos e condições definidos em ato do Ministro da Fazenda, a inscrição da pessoa jurídica que deixar de apresentar a declaração anual de imposto de renda em um ou mais exercícios e não for localizada no endereço informado à Secretaria da Receita Federal, bem como daquela que não exista de fato. (Vide Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, a comprovação da origem de recursos provenientes do exterior dar-se-á mediante, cumulativamente: (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

I - prova do regular fechamento da operação de câmbio, inclusive com a identificação da instituição financeira no exterior encarregada da remessa dos recursos para o País; (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

II - identificação do remetente dos recursos, assim entendido como a pessoa física ou jurídica titular dos recursos remetidos. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 3º No caso de o remetente referido no inciso II do § 2º ser pessoa jurídica deverão ser também identificados os integrantes de seus quadros societário e gerencial. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 4º O disposto nos §§ 2º e 3º aplica-se, também, na hipótese de que trata o § 2º do art. 23 do Decreto-Lei no 1.455, de 7 de abril de 1976. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

O requisito de que a importação por conta e ordem caracteriza-se pela utilização de recursos de terceiros está clara no art. 27, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e reforça o requisito de caracterização deste tipo de transação, conforme descrito acima.

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

A Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, estabeleceu tratamento específico com multa para os casos em que a interposta pessoa oculte o real adquirente, afastando a hipótese de inaptidão, da Lei nº 9.430/1996.

Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

A Recorrente em seu Recurso Voluntário argumenta o seguinte:

3. O Ilmo. Fiscal deixou de aplicar a pena de perdimento do art. 23, V, do Decreto-lei n. 1.455, de 7 de abril de 1976 (ou a multa substitutiva de valor equivalente ao da mercadoria, na forma do § 3º desse mesmo artigo), ao concluir ser a multa de 10% do art. 33 da Lei n. 11.488/07 mais específica e benigna.

4. A Recorrente apresentou impugnação. Demonstrou que a operação realizada não poderia ser considerada importação por conta e ordem de terceiros: foi realizada por conta própria e com recursos financeiros próprios. Em verdade, a operação se assemelhava ao que posteriormente foi denominado “importação por encomenda”, mas que ainda não havia sido regulamentado.

5. No entanto, A E. Turma a quo negou provimento à impugnação do Recorrente por maioria de votos. Decidiu que haveria dois requisitos para caracterização de uma importação como direta: a aquisição da mercadoria deveria ser realizada integralmente com (i) recursos próprios e com (ii) intenção de revenda com expectativa de lucro. Tratando-se de importação por encomenda, haveria um terceiro requisito: (iii) informar o encomendante à Receita Federal do Brasil (RFB). Como esses requisitos supostamente não teriam sido preenchidos, a autuação foi mantida.

6. Restou vencida a Ilma. Auditora-Fiscal Julgadora Luciana Maria Gomes Mendonça, que pontuou que o art. 33 da Lei n. 11.488/07 passou a disciplinar nova penalidade para conduta antes não tipificada, direcionada especificamente ao importador. Por essa razão, essa nova conduta, tipificada em 2007, não se aplicaria a fatos pretéritos. No mérito, a Auditora-Fiscal também votou pelo

provimento da impugnação ao concluir inexistir indícios suficientes para caracterização da operação em comento como importação por conta e ordem de terceiro.

(...)

8. A multa do art. 33 da Lei n. 11.488/07 não é penalidade benigna que substitui a pena de perdimento do art. 23, V, do Decreto-lei n. 1.455/76, ou sua multa substitutiva. Trata-se de nova e específica pena para conduta antes não tipificada, direcionada ao importador. Por tal razão, ela não pode ser aplicada a fatos pretéritos, como bem expôs a Ilma. Auditora-Fiscal Julgadora Luciana Maria Gomes Mendonça:

(...)

Cabe a aplicação da Súmula CARF nº 155, conforme reproduzida abaixo:

Súmula CARF nº 155

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019

A multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/07 não se confunde com a pena de perdimento do art. 23, inciso V, do Decreto Lei nº 1.455/76, o que afasta a aplicação da retroatividade benigna definida no art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.

Acórdãos Precedentes:

9303-007.706, 9303-007.560, 9303-004.905, 9303-006.001, 9303-004.714, 9303-006.510, 3201-003.647, 3202-003.057, 3102-002.316, 3401-004.474 e 3402-005.242.

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

A escolha da Autoridade Tributária pela aplicação de pena instituída posteriormente ao fato gerador foi imprópria, pois não aproveita a pena de perdimento da mercadoria, que seria a pena aplicável ao caso, de forma que considero que não foram cumpridos os requisitos do art. 10, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

De forma que acato a nulidade da autuação por vício material, tendo em vista a falta subsunção do fato à norma aplicável, e que esta é posterior ao fato gerador.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral