



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10314.011835/2010-95
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-006.732 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de julho de 2019
Recorrente COMEXPORT COMPANHIA DE COMÉRCIO EXTERIOR
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

Período de apuração: 31/08/2005 a 30/03/2006

DECADÊNCIA. INFRAÇÕES ADUANEIRAS. NORMA ESPECIAL.

Em se tratando de infrações aduaneiras, a decadência segue o regramento especial disposto no art. 139 do Decreto-lei nº 37/66, em detrimento das normas gerais do art. 173, I ou do art. 150, §4º do CTN, que dizem respeito a regras para contagem de prazo para o Fisco constituir o crédito tributário ou para a homologação da atividade prévia do sujeito passivo no lançamento por homologação.

No caso, a contagem do prazo decadencial para que a Aduana formalize a exigência relativa à multa aduaneira equivalente ao valor aduaneiro, aplicável em substituição à pena de perdimento de mercadorias, deve ser regida pelo art. 139 do Decreto-lei nº 37/66, que dispõe que o prazo de decadência para impor penalidades é de 5 anos a contar da data da infração.

Exonera-se do lançamento às parcelas da multa aduaneira que tenham sido atingidas pela decadência.

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO. SIMULAÇÃO. PENA DE PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA.

A ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou do responsável pela operação mediante simulação consiste em infração punível com a pena de perdimento da mercadoria, a qual deve ser substituída por multa equivalente ao seu valor aduaneiro quando a mercadoria não for localizada ou tiver sido revendida ou consumida.

Configura simulação, a informação na Declaração de Importação pelo importador de que se trataria de operação por conta própria, quando, na realidade, a importação foi realizada no interesse de terceira pessoa, nas modalidades por conta e ordem ou a encomendante predeterminado.

DANO AO ERÁRIO. DESNECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PREJUÍZO AO ERÁRIO.

O dano ao Erário é presumido quando se configura as infrações tipificadas no art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, não havendo necessidade de se comprovar o efetivo prejuízo financeiro ao Erário.

Tendo ocorrido o cometimento da infração de "ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros" na importação, veiculada pelo art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455/76, está caracterizado o dano ao Erário.

Recurso Voluntário Provido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da COMEXPORT para, em face da decadência, exonerar o crédito tributário relativamente às Declarações de Importação registradas no período de 31/08/2005 a 30/03/2006, sendo que tal exoneração parcial é aplicável também em face da autuada revel SOSECAL. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos e Thais De Laurentiis Galkowicz que davam provimento em maior extensão para, além da decadência, aplicar de ofício o instituto da retroatividade benigna para a COMEXPORT, reduzindo a penalidade ao percentual de 10%, com fulcro no art. 33 da Lei n. 11.488/07.

(documento assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Rodrigo Mineiro Fernandes e Cynthia Elena de Campos.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento em São Paulo que julgou as impugnações das atuadas improcedentes.

Versa o processo sobre auto de infração para a exigência multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria pela impossibilidade de sua apreensão, em face dos seguintes fatos e fundamentos, conforme consta no Termo de Constatação Fiscal:

Durante os procedimentos de auditoria fiscal levados a efeito, verificou-se que **a fiscalizada SOSECAL INDUSTRIA E COMÉRCIO LTDA ocultou sua qualidade de real adquirente** das mercadorias importadas com a marca MIRAGE. Para tanto, **utilizou-se da empresa COMEXPORT COMPANHIA DE COMÉRCIO EXTERIOR, CNPJ 43.633.296/0001-90, que, agindo na qualidade de importador, informou como sendo ADQUIRENTE DESSAS MERCADORIAS ELA PRÓPRIA.** Sendo assim, foi solicitada a conversão do MPF-D mencionado no

parágrafo anterior para o Mandado de Procedimento Fiscal para Fiscalização (MPF-F) objeto do presente Termo de Constatação Fiscal.

Em razão dos trabalhos de Auditoria Fiscal, constatamos principalmente o fato de a fiscalizada **ser representante exclusiva dos produtos importados da marca MIRAGE** no Brasil e, portanto, qualquer produto que ostente a referida marca e que seja importado deve, obrigatoriamente, quando do efetivo desembaraço aduaneiro, apresentar como adquirente, em campo próprio da Declaração de Importação (DI), a fiscalizada **SOSECAL INDUSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**

(...)

A Diligência Fiscal realizada revelou ainda, com base nos extratos bancários exibidos, pela empresa adquirente COMEXPORT COMPANHIA DE COMÉRCIO EXTERIOR que faz prova os recursos utilizados nas liquidações dos contratos de câmbio vinculados às DI's, a seguir relacionadas, foram provenientes da fiscalizada SOSECAL:

(...)

Com base nos documentos apresentados, esta Auditoria Fiscal efetuou o cotejo entre os aportes de recursos informados nos extratos bancários exibidos pela diligenciada e os lançamentos contábeis que serviram para comprovar as liquidações dos Contratos de Câmbio atrelados às referidas DI's.

Desta feita, o resultado da referida análise revelou que os recursos que se encontravam registrados na contabilidade da **COMEXPORT COMPANHIA DE COMÉRCIO EXTERIOR** utilizados para liquidação dos contratos de câmbio vinculados as Declarações de Importação (DI's) de produtos da marca MIRAGE, acima relacionadas, foram transferidos da fiscalizada SOSECAL à COMEXPORT.

Em razão de tal identificação foi possível, então, constatar que os recursos analisados **pertenciam à fiscalizada SOSECAL e que foram utilizados pela COMEXPORT COMPANHIA DE COMÉRCIO EXTERIOR para pagar as importações de produtos da marca MIRAGE**, conforme a seguir demonstramos:

(...)

Ante o exposto, fica devidamente caracterizada a prática da ocultação pela fiscalizada SOSECAL na qualidade de real adquirente das mercadorias importadas com a marca MIRAGE.

Conseqüentemente, pode-se atribuir à fiscalizada a conduta tipificada pela legislação tributária em vigor como interposição fraudulenta de pessoas, o que tem como conseqüência de ordem tributária a **lavratura de auto de infração com a imposição de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas mediante ocultação**, conforme disposto no **Decreto-Lei nº 1.455/1976, art. 23, V, combinado com os §§4º e 3º do mesmo artigo (com a redação dada pela MP 497/2010)** e no **Decreto 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro), art. 689, XXII, combinado com o § 1º do mesmo artigo**. Para melhor clareza do ilícito praticado, transcrevemos, abaixo, os dispositivos legais pertinentes (g.n.):

(...)

A SOSECAL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. apresentou impugnação, alegando, em síntese: a) decadência do direito do Fisco constituir os créditos tributários relativos a fatos geradores anteriores a 05/11/2005; b) não subsunção dos fatos narrados à norma que prevê a interposição fraudulenta; c) caráter confiscatório da multa aplicada; e d) necessidade de diligência para solicitar as DIRPJ dos anos 2005 e 2006 da COMEXPORT, a fim de comprovar que a importadora possuía recursos suficientes para suportar as operações de importação em questão.

A COMEXPORT COMPANHIA DE COMÉRCIO EXTERIOR também apresentou sua peça de defesa, sob os seguintes argumentos principais: a) ilegitimidade passiva; b) não imputabilidade do importador pela infração prevista no art. 23, inciso V e § 3º do Decreto-lei 1.455/76 após o advento do art. 33 da Lei n.º 11.488/07; c) não caracterização de importação por conta e ordem ou da presunção de sua ocorrência; d) desproporcionalidade da multa prevista no artigo 23, V e § 3º, do Decreto-lei 1.455/76; e) decadência para aplicação de penalidades a importações ocorridas antes de novembro de 2005; e f) ausência de prova do depósito dos recursos em relação a parte das DIs.

A Delegacia de Julgamento não acolheu as razões de defesa das impugnantes sob os seguintes fundamentos principais:

- No caso concreto ocorreu a tipificação da interposição fraudulenta na importação, fato que impede a utilização do prazo previsto pelo artigo 150, § 4º, do CTN, sendo aplicável o disposto no artigo 173, inciso I, do mesmo Código, que prevê a contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte. Assim, rejeita-se a preliminar de decadência.

- As operações em questão não ocorreram por conta própria, diferentemente do que informou a COMEXPORT nas DI registradas, assim, deixou-se de informar a real adquirente das mercadorias, em descumprimento do disposto pelo artigo 3º da IN SRF 225/02, que estabelece requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora em operações procedidas por conta e ordem de terceiros.

- A ocultação restou evidente no presente caso, já que os produtos da marca MIRAGE, cuja exclusividade pertence à impugnante, ingressaram no país nos anos de 2005 e 2006 sem a presença da impugnante nas DI registradas, seja como importadora ou na condição de adquirente, como informou a fiscalização à fl. 16. Também demonstrou a fiscalização que, para quase todas as DI autuadas, havia depósitos efetivados pela SOSECAL em favor da COMEXPORT exatamente no mesmo dia em que ocorreu o pagamento do respectivo contrato de câmbio.

- Considerando que as operações ocorreram por conta e ordem da SOSECAL, representante exclusiva no território nacional dos produtos importados, irrelevante a condição econômico-financeira da COMEXPORT, que atuou exclusivamente como prestadora de serviços de importação em favor da real adquirente das mercadorias, mantendo-a oculta.

- Em face de a autuação em questão não ter se dado em razão da situação financeira da empresa COMEXPORT à época dos fatos, ou seja, tal questão não é controversa para o deslinde deste processo, indefiro o pleito da impugnante, por ser absolutamente prescindível.

- Existindo coautores da infração, estes são todos solidários por possuírem interesse jurídico comum no ilícito que motivou a aplicação da penalidade pecuniária (obrigação principal), nos termos do art. 124, inciso I, do CTN.

- A SOSECAL afirmou taxativamente que suas importações à época eram realizadas por conta e ordem, o que não é novidade, já que a fiscalização, acertadamente, já havia chegado a mesma conclusão. Se a impugnante não realizou as importações por conta

própria, já que não poderia ter efetuado a revenda das mercadorias, diante do fato de ser a SOSECAL a representante exclusiva da marca MIRAGE no território nacional, e diante da presença de recursos em suas contas, oriundos da SOSECAL, destinados ao fechamento das operações de câmbio, resta concluir que as importações em questão ocorreram exclusivamente por conta e ordem de terceiro, nos termos da IN SRF 225/02.

Cientificada dessa decisão em 05/06/2014 pelo decurso de prazo da disponibilização da intimação na sua caixa postal no e-CAC, a SOSECAL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. não apresentou recurso voluntário dentro do prazo legal, razão pela qual foi lavrado o Termo de Perempção da fl. 1129. Quanto a COMEXPORT COMPANHIA DE COMÉRCIO EXTERIOR, informou a Unidade de Origem que ela teria sido cientificada da decisão da DRJ em 28/05/2014, tendo interposto tempestivamente o recurso voluntário em 27/06/2017.

Em sua peça recursal, a recorrente COMEXPORT repisa os argumentos de primeira instância e acrescenta outros sob os seguintes tópicos:

II.A. - Da impossibilidade de responsabilização solidária da Recorrente: não enquadramento no tipo infracional e/ou em situação de previsão legal de responsabilidade solidária

(i) Ausência de fraude afasta a aplicação do artigo 23, inciso V, do DL nº 1.455/76

(ii) Impossibilidade de atribuição de responsabilidade solidária à Recorrente no presente caso

II.3. - Da inexistência de dano ao Erário: atipicidade da conduta

II.3. - Da Ilegitimidade Passiva da Recorrente: a penalidade por Dano ao Erário não se aplica ao importador

II.4. - Da Não Caracterização da Importação por Conta e Ordem e demais questões constantes do v.acórdão recorrido

II.5. - Da Desproporcionalidade da Multa Prevista no artigo 23, V e §3º do Decreto-Lei 1.455/76

II.6. Da decadência para a aplicação de penalidades às importações realizadas antes de novembro de 2005

Mediante a Resolução nº 3402-000.844, de 29 de novembro de 2016, o Colegiado converteu o julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem adotasse as seguintes providências:

i) junte documento comprobatório da ciência da COMEXPORT acerca da decisão de 1ª instância.

ii) remeta o presente processo à unidade de origem para aguardar o desfecho do processo nº 10314.012229/2010-97 junto à DRJ-Ribeirão Preto. Após decisão daquele órgão e eventual recurso, apense-se o mesmo a este processo e retorne a este colegiado para julgamento.

iii) sejam anexadas ao processo as DIs que fundamentam a presente autuação fiscal.

A fiscalização atendeu ao solicitado, tendo informado na fl. 1957 que:

Foi juntada a comprovação da ciência (fls. 1922 a 1931) e dada ciência ao contribuinte.

Aguardou-se o envio do processo 10314.012229/2010-97 juntado a este por apensação.

Juntamos cópia do Acórdão DRJ desse processo às fls.1939 a 1956.

(...)

Os autos retornaram ao CARF e foram distribuídos a esta Conselheira em 26/02/2019.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Nos termos do art. 23, II e §2º, II do Decreto nº 70.235/72, no caso de intimação pela via postal, a ciência é considerada como a data do recebimento da correspondência respectiva, a qual deve estar registrada no AR (Aviso de Recebimento). No caso, o AR relativo à intimação da COMEXPORT não retornou à repartição, eis que não obstante a diligência nesse sentido, a sua cópia não foi juntada aos autos pela fiscalização, mas tão somente cópias dos documentos acerca da postagem da correspondência nos Correios e de seu processamento.

Contudo, em conformidade com o disposto na parte final do art. 23, §2º, II do Decreto nº 70.235/72, se omitida a data de recebimento da correspondência relativa à intimação, considera-se esta feita 15 dias após sua expedição. *In casu*, a intimação foi expedida em 27/05/2014, de forma que, contando-se 15 dias e adicionando-se 30 dias para determinar o prazo final para interposição do recurso, há de se considerar tempestivo o recurso apresentado pela COMEXPORT em 27/06/2017.

Atendidos aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário apresentado pela COMEXPORT. Como relatado acima, a SOSECAL, embora tenha impugnado a autuação, não interpôs recurso em face da decisão da DRJ.

Na diligência foi apensado o processo nº 10314.012229/2010-97, que trata de multa por cessão de nome exigida da COMEXPORT, no qual foi proferida decisão definitiva pela Delegacia de Julgamento com julgamento procedente da impugnação da interessada, eis que "apesar da correta conclusão da fiscalização de que as importações realizadas pela interessada foram operações simuladas, a multa de 10% do valor aduaneiro prevista no artigo 33 Lei nº 11.488 foi incluída no ordenamento jurídico em 2007 e as declarações de importação dos autos, conforme transcrição abaixo, são de 2005 e de 2006, anteriores à edição da lei em comento". Dessa forma, o presente julgamento pode prosseguir de forma independente deste outro processo.

A recorrente alega decadência parcial do direito do Fisco para efetuar o lançamento, insurgindo-se em face do entendimento do julgador *a quo* no sentido de que seria aplicável ao caso a contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, I do CTN.

Com relação especificamente às infrações aduaneiras, o prazo de decadência para impor penalidades previsto é de 5 anos a contar da data da infração, nos termos do art. 139 do Decreto-lei nº 37/66, regulamentado pelo art. 669 do Regulamento Aduaneiro/2002 e depois pelo art. 753 do Regulamento Aduaneiro/2009:

Art. 139 - No mesmo prazo do artigo anterior se extingue o direito de impor penalidade, a contar da data da infração.

Art. 669. O direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, a contar da data da infração (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 139).

Art. 753. O direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, contados da data da infração (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 139).

Dessa forma, entendo que se aplica ao presente caso a regra especial acima, em detrimento das normas do art. 173, I ou do art. 150, §4º do CTN, que dizem respeito ao prazo geral para se constituir o crédito tributário e ao prazo de homologação da atividade prévia do sujeito passivo no lançamento por homologação.

Nesse sentido, deve ser regida pelo art. 139 do Decreto-lei nº 37/66 a contagem do prazo decadencial para que a Aduana formalize a exigência relativa à multa aduaneira equivalente ao valor aduaneiro, aplicável em substituição à pena de perdimento de mercadorias não localizadas, revendidas ou consumidas. Mesmo porque, assim não fosse, não seria nada razoável estabelecer-se regras diferentes de decadência para a mesma infração a depender de se localizar fisicamente ou não as mercadorias: i) com base no Decreto-lei nº 37/66, na hipótese da aplicação da pena de perdimento das mercadorias; e ii) segundo as disposições de decadência do CTN para a aplicação da multa substitutiva ao perdimento.

No presente caso, a COMEXPORT foi cientificada do auto de infração em 04/11/2010 e a SOSECAL em 05/11/2010 e as importações foram registradas entre as datas de 31/08/2005 a 30/03/2006, de forma que, considerando o quadro das fls. 19/20, houve a decadência do Fisco para a exigência da multa em relação às Declarações de Importações registradas de 31/08/2005 a 18/10/2005, quais sejam, as DIs nºs 05/0936593-5, 05/0983591-5, 05/0983604-0, 05/1050639-3, 05/1076797-9 e 05/1127345-7.

Assim, devem ser exoneradas do lançamento as parcelas da multa relativas às Declarações de Importação acima referidas, o que se aplica em relação à recorrente COMEXPORT e, por se tratar de matéria de ordem pública, também a SOSECAL, não obstante esta não tenha recorrido da decisão da DRJ.

Importa esclarecer que, embora os elementos que constam nos autos sejam no sentido de que se tratariam de importações realizadas pela COMEXPORT no interesse da SOSECAL, em verdade, a fiscalização não identificou se as operações teriam sido realizadas por conta e ordem da SOSECAL ou por prévia encomenda desta. Isso porque, no mundo das provas, não é tão fácil de se apurar qual seria a modalidade de importação terceirizada, mesmo porque na legislação então vigente em parte das operações não havia separação entre as duas categorias. Os trechos abaixo transcritos do Termo de Constatação Fiscal demonstram isso:

Ressaltamos ainda que, no caso em questão, a análise da efetividade da origem dos recursos utilizados nas importações de produtos com a marca registrada MIRAGE, para fins de enquadramento da operação como -"importação por conta e ordem de

terceiros" ou como "importação para revenda a encomendante predeterminado". Qualquer que seja a origem dos recursos, tendo sido as operações "por conta e ordem de terceiros" ou "para revenda a encomendante predeterminado" (tanto faz), reforça o fato de que é a SOSECAL quem ocultou sua qualidade de real adquirente das mercadorias de marca MIRAGE.

O fato primordial que norteia a presente Auditoria Fiscal quanto à interposição fraudulenta é que a fiscalizada SOSECAL é a representante comercial e a detentora exclusiva da marca MIRAGE no Brasil. Isso pode ser facilmente provado, uma vez que a referida marca encontra-se devidamente registrada no INSTITUTO NACIONAL DE PROPRIEDADE INDUSTRIAL (INPI), o que faz prova cabal de que a fiscalizada é a real adquirente das mercadorias importadas com a marca MIRAGE, o que, por si só, caracteriza o ilícito tributário tipificado pela legislação tributária como a prática de interposição fraudulenta de terceiros, sendo passível da penalidade prevista Decreto-Lei nº 1.455/1976, art. 23, V, combinado com os §§1º e 3º do mesmo artigo (com a redação dada pela MP 497/2010), e no Decreto 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro), art. 689, XXII, combinado com o § 1º do mesmo artigo.

(...)

Nos termos do art. 1º, parágrafo único da Instrução Normativa SRF nº 225/2002, 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".

No sítio da Receita Federal¹, constava a seguinte explicação para a importação na modalidade por conta e ordem de terceiro:

A importação por conta e ordem de terceiro é um serviço prestado por uma empresa – a importadora –, a qual promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquiridas por outra empresa – a adquirente –, em razão de contrato previamente firmado, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial (art. 1º da IN SRF nº 225/02 e art. 12, § 1º, I, da IN SRF nº 247/02).

Assim, na importação por conta e ordem, embora a atuação da empresa importadora possa abranger desde a simples execução do despacho de importação até a intermediação da negociação no exterior, contratação do transporte, seguro, entre outros, o importador de fato é a adquirente, a mandante da importação, aquela que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional; embora, nesse caso, o faça por via de interposta pessoa – a importadora por conta e ordem –, que é uma mera mandatária da adquirente.

Em última análise, é a adquirente que pactua a compra internacional e dispõe de capacidade econômica para o pagamento, pela via cambial, da importação. Entretanto, diferentemente do que ocorre na importação por encomenda, a operação cambial para pagamento de uma importação por conta e ordem pode ser realizada em nome da importadora ou da adquirente, conforme estabelece o Regulamento do Mercado de

¹ <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/operacoes-realizada-por-intermedio-de-terceiros/importacao-com-conta-e-ordem#oquee>. Acesso em 10/03/2016.

Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI – Título 1, Capítulo 12, Seção 2) do Banco Central do Brasil (Bacen).

Dessa forma, mesmo que a importadora por conta e ordem efetue os pagamentos ao fornecedor estrangeiro, antecipados ou não, não se caracteriza uma operação por sua conta própria, mas, sim, entre o exportador estrangeiro e a empresa adquirente, pois dela se originam os recursos financeiros.

De outra parte, a *importação por encomenda* foi definida no art. 11 da Lei n.º 11.281/2006 e no art. 1.º da Instrução Normativa SRF n.º 634/2006, dos quais se depreende as seguintes características da modalidade de importação por encomenda:

- Há um encomendante que manifesta previamente ao importador o interesse em adquirir determinada mercadoria estrangeira.

- O importador adquire de fato as mercadorias junto ao exportador, devendo cumprir todas as obrigações contábeis e cambiais decorrentes de uma compra internacional.

- As mercadorias devem ser adquiridas com recursos próprios do importador, o qual, portanto, deve ter capacidade econômica para tal. Não se admite, ainda que parcialmente, a utilização de recursos do encomendante para se efetivar a compra das mercadorias no exterior (parágrafo único do art. 1.º da Instrução Normativa SRF n.º 634/2006).

- O importador é responsável pela nacionalização das mercadorias, as quais, posteriormente, serão revendidas ao encomendante predeterminado.

- Não há necessidade de efetiva participação do encomendante na negociação internacional para a compra das mercadorias (art. 11, §3.º da Lei n.º 11.281/2006, incluído pela Lei n.º 11.452, de 27 de fevereiro de 2007).

A modalidade de *importação por encomenda* passou a ser regulada somente com a publicação da Lei n.º 11.281, em 21.2.2006, e da Instrução Normativa SRF n.º 634/2006, em 27.03.2006, a qual dispôs sobre as obrigações acessórias² a serem cumpridas pelo importador e pelo encomendante, dentre elas, a informação da identificação da encomendante em campo próprio da Declaração de Importação. Dessa forma, antes de 27/03/2006, não se poderia exigir

² Art. 1.º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.

Parágrafo único. Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente.

Art. 2.º O registro da Declaração de Importação (DI) fica condicionado à prévia vinculação do importador por encomenda ao encomendante, no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).

§ 1.º Para fins da vinculação a que se refere o caput, o encomendante deverá apresentar à unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF) de fiscalização aduaneira com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz, requerimento indicando:

a) nome empresarial e número de inscrição do importador no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ); e b) prazo ou operações para os quais foi contratado.

§ 2.º As modificações das informações referidas no § 1.º deverão ser comunicadas pela mesma forma nele prevista.

Art. 3.º O importador por encomenda, ao registrar DI, deverá informar, em campo próprio, o número de inscrição do encomendante no CNPJ.

Parágrafo único. Enquanto não estiver disponível o campo próprio da DI a que se refere o caput, o importador por encomenda deverá utilizar o campo destinado à identificação do adquirente por conta e ordem da ficha "Importador" e indicar no campo "Informações Complementares" que se trata de importação por encomenda.

dos importadores ou dos encomendantes o cumprimento das obrigações acessórias trazidas pela Instrução Normativa SRF nº 634/2006. No presente caso, em que as importações foram registradas entre as datas de 31/08/2005 a 30/03/2006, parte das importações ocorreram antes da vigência da referida Instrução Normativa.

Ocorre, no entanto, que, antes da regulação específica da *importação por encomenda*, essa modalidade de operação já estava regulada dentro do conceito genérico da *importação por conta e ordem*, veiculado pelo art. 1º, parágrafo único da Instrução Normativa SRF nº 225/2002³, devendo, então, a importadora COMEXPORT observância às obrigações acessórias desta IN SRF nº 225/2002 antes de 27/03/2006, e após essa data, às determinações da Instrução Normativa SRF nº 634/2006 ou da IN SRF nº 225/2002, conforme seja o caso, deixando a operação transparente à Receita Federal (RFB), à qual deve ser informada a identificação de todos os agentes envolvidos nas importações.

Assim, não agiu incorretamente a fiscalização ao deixar de qualificar as operações terceirizadas como "por conta e ordem" ou "a encomendante predeterminado", seja porque em parte do período analisado não havia tal distinção na legislação, seja porque, para a infração sob estudo, tipificada no art. 23, V do Decreto nº 1455/76, é irrelevante se a ocultação de algum dos agentes (sujeito passivo, comprador ou responsável pela operação) deu-se numa efetiva importação por conta e ordem ou numa operação por encomenda. O que importa para a caracterização de tal infração é que tenha havido a ocultação dessas pessoas mediante fraude ou simulação. Afinal, o que o dispositivo tutela é a transparência à RFB na identificação das pessoas envolvidas na operação no registro das Declarações de Importação.

Também com relação à responsabilidade pela infração aduaneira, o art. 95 do Decreto-lei nº 37/66, em seus incisos V e VI, inclui no rol dos responsáveis tanto o adquirente como o encomendante nas duas modalidades de importações terceirizadas:

Art. 95 - Respondem pela infração:

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

(...)

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)

³ Art. 2º A pessoa jurídica que contratar empresa para operar por sua conta e ordem deverá apresentar cópia do contrato firmado entre as partes para a prestação dos serviços, caracterizando a natureza de sua vinculação, à unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF), de fiscalização aduaneira, com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz.

Parágrafo único. O registro da Declaração de Importação (DI) pelo contratado ficará condicionado à sua prévia habilitação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), para atuar como importador por conta e ordem do adquirente, pelo prazo previsto no contrato.

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.

VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Lei nº 11.281, de 2006)

No entanto, para o caso específico da recorrente COMEXPORT, na condição de importadora ostensiva, a matéria acerca da sua legitimidade passiva não oferece maiores dificuldades, vez que se trata de regra de responsabilização direta pelo cometimento da infração, nos termos do art. 95, I acima.

Quem primeiro responde por uma infração é o seu próprio agente, assim considerado a pessoa física ou jurídica que incorre na omissão ou ação, voluntária ou involuntária, que importe inobservância de norma legal estabelecida, nos termos do art. 94 e inciso I do art. 95 do Decreto-lei nº 37/66. Além desse agente direto podem responder pela infração aduaneira as demais pessoas referidas no art. 95 do Decreto-lei nº 37/66 na condição de "responsáveis pela infração".

Com efeito, na infração por *ocultação na importação mediante fraude ou simulação*, o agente direto da infração deve ser deduzido da própria conduta coibida pelo art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455/76 de forma a encontrar quem praticou a referida ocultação (art. 95, I do Decreto-lei nº 37/66), daí se concluindo que este é a própria importadora ostensiva, que é quem efetivamente oculta outrem mediante fraude ou simulação na Declaração de Importação, no caso, a recorrente COMEXPORT, sem prejuízo de outras pessoas também responderem solidariamente por essa infração com fundamento nas outras disposições do art. 95 do Decreto-lei nº 37/66, em especial, a adquirente ou a encomendante (incisos V e VI).

A fiscalização fundamentou a responsabilidade pela infração da COMEXPORT no inciso I do art. 95 do Decreto-lei nº 37/66 c/c o art. 124 do CTN. Embora o art. 124 do CTN não seja apropriado para fundamentar isoladamente a responsabilidade pela infração, pode complementá-la na medida em que remete a responsabilização às pessoas designadas por lei, no caso, o próprio inciso I do art. 95 do Decreto-lei nº 37/66; bem como abriga o interesse comum nas importações entre importador e real adquirente. De toda forma, a fundamentação no art. 95, I do Decreto-lei nº 37/66 já seria suficiente para fundamentar a autoria/responsabilidade de infração aduaneira, que se insere no âmbito do direito administrativo sancionador, com aplicação apenas supletiva do CTN.

Argumenta a recorrente que, ainda que se conclua pela possibilidade de responsabilização com base nestes dispositivos, ela deveria ser excluída do pólo passivo do lançamento, uma vez que, na condição de importadora, não poderia ser responsabilizada pela infração do art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455/76 por ter sido penalizada pela multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/07. Ocorre que, como informado acima neste Voto, o entendimento que prevaleceu no processo nº 10314.012229/2010-97, foi no sentido de que não caberia a exigência da multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/07 eis que tal dispositivo não estava vigente à época das importações sob análise, de forma que o argumento da recorrente resta prejudicado.

De todo modo, há, sim, a possibilidade de cumulação da multa por cessão de nome, veiculada pelo artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, com a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria em face da ocultação do sujeito passivo na importação mediante fraude ou simulação, prevista no art. 23, V, §§1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/76, conforme decidido no

Acórdão n.º 3402-005.242, de 22 de maio de 2018, sob relatoria desta Conselheira, assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 06/10/2008

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. PENA DE PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA.

A ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou do responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, consiste em infração punível com a pena de perdimento da mercadoria, a qual deve ser substituída por multa equivalente ao seu valor aduaneiro quando a mercadoria não for localizada ou tiver sido revendida ou consumida.

MULTA POR CESSÃO DE NOME. PENA DE PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA. CUMULAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Em matéria de infrações aduaneiras, a pessoa física ou jurídica pode ser punida como agente direto, que praticou a ação ilícita ou incorreu na omissão ilícita, ou como responsável pela infração, nos termos dos arts. 94 e 95 do Decreto-lei n.º 37/66. Configuradas a autoria e a materialidade da infração não poderá o julgador administrativo afastar a aplicação da penalidade correspondente ao seu agente direto e responsáveis.

Independentemente de qualquer juízo de valor acerca do fato de o importador ostensivo ser duplamente penalizado, a multa por cessão de nome, prevista no art. 33 da Lei n.º 11.488/2007, foi criada pelo legislador ordinário para conviver com a pena de perdimento das mercadorias e, em consequência, também com a multa que lhe substitui, o que veio a se confirmar com a interpretação veiculada no art. 727, §3o do Regulamento Aduaneiro/2009.

Recurso Voluntário negado

Não procede a alegação de que não estaria configurada, no caso, a fraude ou a simulação, eis que se apurou no procedimento fiscal que a recorrente COMEXPORT informou nas declarações de importação que se trataria de importação própria, quando, em verdade, tais operações foram realizadas no interesse da SOSECAL, o que caracteriza simulação. A COMEXPORT prestou declaração não verdadeira à Aduana, no sentido de que seria a importadora e também a adquirente das mercadorias, quando, na realidade, a verdadeira adquirente era a SOSECAL, conduta que encontra correspondência na modalidade de simulação prevista no art. 167, §1º, II do Código Civil⁴.

Nessa linha, este Colegiado, já decidiu mediante o Acórdão n.º 3402-002.802, de 9 de dezembro de 2015, sob relatoria desta Conselheira, no sentido de que "Configura-se a ocultação do responsável pela operação mediante simulação, a informação na Declaração de Importação de que se trata de uma operação por conta própria, quando, na realidade, é por conta e ordem de terceiro".

⁴ Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1o Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2o Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Embora a situação concreta se qualifique como simulação, e não fraude, cabe esclarecer à recorrente que, quando for o caso, a "fraude" referida no art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455/76 deve ser entendida no sentido amplo, e não na acepção restrita do art. 72 da Lei nº 4.502/64, associada ao intento de não pagamento ou de diferimento do tributo, vez que estas questões não integram o tipo infracional. O ilícito diz respeito ao controle aduaneiro das importações, sendo suficiente para caracterizar a infração a fraude em relação a este controle, independentemente de eventual repercussão tributária.

Neste ponto é de se acrescentar que as hipóteses de "dano ao Erário", definidas pelo legislador ordinário no art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, tratam-se de presunções legais de dano ao Erário, não se fazendo necessária qualquer comprovação adicional de efetivo prejuízo financeiro ao Erário ou à atividade fiscalizatória. Quando ocorrem, no mundo concreto, as infrações tipificadas nos incisos desse dispositivo legal, está presumido o dano ao Erário. Esse foi o mesmo entendimento constante no referido Acórdão nº 3402-002.802, no qual se consignou na ementa que:

(...)

DANO AO ERÁRIO. OCULTAÇÃO DO RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO. DESNECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PREJUÍZO AO ERÁRIO.

O dano ao Erário é presumido quando se configura as infrações tipificadas no art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, não havendo necessidade de se comprovar o efetivo prejuízo ao Erário.

Tendo ocorrido o cometimento da infração de "ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros" na importação, veiculada pelo art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455/76, está caracterizado o dano ao Erário.

(...)

Não obstante a COMEXPORT tenha registrado as importações como próprias, vez que não informou em campo próprio das declarações de importação a identificação de eventual adquirente, concluiu a fiscalização autuante que elas se davam no interesse prévio da SOSECAL, fato ocultado da Aduana, em face dos seguintes fatos:

a) A SOSECAL era representante exclusiva dos produtos importados da marca Mirage no Brasil, de forma que nenhuma outra empresa poderia comercializar tais produtos importados no País; e

b) A fiscalização apurou, mediante análise dos extratos bancários, que os recursos utilizados pela COMEXPORT nas liquidações dos contratos de câmbio vinculados às importações analisadas eram provenientes da empresa SOSECAL.

É certo que, como dito pela recorrente, o fato de a SOSECAL ter exclusividade para comercializar os produtos da marca Mirage no País não é impeditivo para que a importação pudesse ser registrada pela própria COMEXPORT, desde que, obviamente, a importação terceirizada (por conta e ordem ou a encomendante predeterminado) fosse revelada à Aduana na própria Declaração de Importação, o que incorreu no caso, e é o que justamente se pune.

Conforme se vê no conceito acima delineado de importação por encomenda, a situação hipotética aventada pela recorrente como importação por conta própria para posterior

revenda, sem adiantamento de recursos, poderia caracterizar uma importação por encomenda, vez que o encomendante, que detém exclusividade de comercialização sobre a marca do produto importado, teria interesse prévio na importação, o que demandaria de todo modo a informação de tal situação na Declaração de Importação.

Ao contrário do que afirma a recorrente, a coincidência de datas entre as transferências de valores entre contas das autuadas e as liquidações dos contratos de câmbio das importações vem a corroborar o entendimento da fiscalização sobre a importação terceirizada. A alegação de eventual pagamento por operações anteriores não foi comprovada pela recorrente, razão pela qual não cabe aqui ser considerada. Ademais, o fato de os valores das transferências serem bem próximos daqueles referentes aos pagamentos do câmbio vão no sentido contrário ao alegado pela recorrente.

É verdade que, não fosse a simulação apurada pela Aduana, a recorrente teria todos os documentos formais acerca das importações por ela realizadas. E este é o ponto. Tendo a fiscalização constatado que, na verdade, não se trataria de importações por conta própria da recorrente como declarado, mas de importações terceirizadas nas quais a real adquirente permaneceu oculta nas declarações de importação, houve a ocultação do real adquirente mediante simulação, infração que ora está sob análise.

Quanto à alegação de desproporcionalidade e falta de razoabilidade da multa equivalente ao valor aduaneiro, dela não se pode tomar conhecimento. No caso, verificar a eventual ausência de proporcionalidade ou razoabilidade seria equivalente a reconhecer a inconstitucionalidade da norma legal que prevê a multas, o que é vedado a este Conselho a teor da Súmula CARF nº 2 e por força do *caput* do art. 59 do Decreto nº 7.574/2011. Diante da verificação, *in concreto*, do cometimento de infração tipificada em lei, à qual o agente administrativo está vinculado, não há espaço para afastamento da penalidade respectiva por razões de razoabilidade ou proporcionalidade.

Assim, pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário da COMEXPORT COMPANHIA DE COMÉRCIO EXTERIOR para, em face da decadência, exonerar o crédito tributário relativamente às Declarações de Importação registradas no período de 31/08/2005 a 30/03/2006, sendo que tal exoneração parcial é aplicável também em face da autuada revel SOSECAL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula