



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

Processo nº 10314.012337/2009-26
Recurso nº 883.629 Voluntário
Acórdão nº 3202-000.507 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de maio de 2012
Matéria MULTA REGULAMENTAR
Recorrente EKORNES LATIN AMÉRICA COMÉRCIO DE MÓVEIS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PERDIMENTO. MULTA REGULAMENTAR

Fato gerador: 03/2007 a 07/2007

PRELIMINAR. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VÍCIOS MATERIAIS OU FORMAIS.

Como preliminar, para se alegar nulidade de um lançamento, faz necessário demonstrar a existência de vícios materiais ou formais. A mera alegação de que o auto de infração tenha sido embasado em presunções não desafiadas por provas em contrário, pautando-se a autuação em provas documentais que comprovam a ocorrência de importação por conta e ordem de terceiros, não macula, a princípio, o lançamento de modo a torná-lo nulo.

OCULTAÇÃO DO REAL RESPONSÁVEL PELA IMPORTAÇÃO. FRAUDE OU SIMULAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO.

A ocultação do responsável pela importação de mercadorias, mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta, é considerada dano ao erário.

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. RECURSOS FINANCEIROS. PRESUNÇÃO LEGAL.

Presume-se por conta e ordem de terceiro, a operação de comércio exterior realizada mediante recursos financeiros daquele.

LEGITIMIDADE DA AUTUAÇÃO. INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE. Nas operações de importação na modalidade por conta e ordem de terceiro, o contribuinte do Imposto de Importação é o importador e o adquirente é responsável solidário. Respondem pela infração conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie, bem como o adquirente da mercadoria de procedência estrangeira,

no caso da importação realizada por conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

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

Incorrerão em multa igual ao valor da mercadoria os que entregarem a consumo mercadoria de procedência estrangeira importada irregular ou fraudulentamente.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGUIÇÃO.

A instância administrativa não é competente para se manifestar sobre a constitucionalidade de normas legais, nos termos da Súmula n. 02 do CARF.

Preliminar de nulidade do auto de infração rejeitada. No mérito, recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário. Fez sustentação oral, pela contribuinte, o advogado Rafael de Paula Gomes, OAB/DF 26.345.

Irene Souza da Trindade Torres - Presidente

Gilberto de Castro Moreira Junior – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Irene Souza da Trindade Torres, Rodrigo Cardozo Miranda, Gilberto de Castro Moreira Junior, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Charles Mayer de Castro Souza e Fábila Regina Freitas.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em 27.04.2010, em face da decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (“DRJ-SP2”), que julgou improcedente a Impugnação (fls. 45/64) apresentada, em 22.12.2009, por **Ekornes Latin América Comércio de Móveis Ltda.** (“Recorrente”).

Para descrever os fatos, e também por economia processual, transcrevo o relatório constante da decisão recorrida, *in verbis*:

“A interessada foi autuada em face da infração capitulada no artigo 618, inciso XXII, do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 4.543/2002), punível com a pena de perdimento — ‘618. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário: (...) XXII – 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’, conforme se depreende do relatório fiscal anexo ao auto de infração.

Em razão da impossibilidade de apreensão da mercadoria em pauta, foi a pena de perdimento convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, conforme transcrição a seguir de parte do decreto-lei 1.455/76.

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

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

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

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

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

As autoridades aduaneiras aduzem que, em função de procedimento fiscal realizado nos termos da Instrução Normativa SRF nº 228/2002, concluiu-se não ser possível a comprovação da origem, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos financeiros da empresa, bem assim, a condição de real adquirente nas operações de comércio exterior.

Regularmente notificada do Auto de Infração, a interessada apresentou impugnação, alegando, em síntese, que:

- o auto de infração foi lavrado com base em presunções que levaram a ser desconsideradas operações lícitas;*
- o que levou a importar através de outra empresa foi a demora em conceder habilitação no RADAR;*
- não houve dano ao erário;*
- não dissimulou situação de equiparação a industrial;*
- a operação tal como realizada visou a importação pelo único meio possível;*
- não houve interposição de terceiros mediante fraude ou simulação;*
- requer diligência para evidenciar a verdade material.*

Recebida a impugnação pela repartição a quo em face da tempestividade e aspectos formais, os autos foram remetidos a esta Delegacia de Julgamento e distribuídos ao relator, com 87 folhas.

É o Relatório.”

Em sua decisão, a DRJ-SP2 houve por bem manter totalmente o lançamento através do Acórdão nº 17-39.092, de 11 de março de 2010, conforme ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 08/03/2007 a 11/07/2007

INTERPOSIÇÃO DE PESSOA. CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA.

Demonstrada a importação através de terceiros, com ocultação do real adquirente, é cabível a este último a multa prevista no art. 23, §3º do Decreto-lei 1455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei 10637/02 c/c art. 81, III da Lei 10833/03.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.”

Inconformada com tal decisão, a Recorrente apresentou o presente Recurso Voluntário com o objetivo de reformá-la, alegando, em breve síntese, o quanto segue:

- a) Como preliminar, alega nulidade do auto de infração por este se pautar **essencialmente em presunções;**

- b) No mérito, sustenta a insubsistência do lançamento, tendo em vista que a interposição de terceiros mediante simulação ou fraude, supostamente constatada pela autoridade fiscal, nunca teria ocorrido. Defende que a operação realizada entre ela e a empresa *trading* foi lícita e regular, não havendo indícios de simulação;
- c) Afirma que os tributos incidentes na importação das mercadorias foram devidamente recolhidos, assim, entende não ter havido dano ao Erário, fato que afasta, por si só, a autuação;
- d) Invoca os princípios do não confisco e da capacidade contributiva, assim como o direito à propriedade, para demonstrar o quão desproporcional a aplicação da pena de perdimento seria para o caso, já que, geralmente, ela é imputada a situações em que o intuito doloso de fraudar o Fisco e sonegar imposto é evidente;
- e) Subsidiariamente, pleiteia sua exclusão do polo passivo desta autuação por ilegitimidade, em razão do caráter punitivo e personalíssimo da multa aplicada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos de admissibilidade, assim, dele conheço.

Da Nulidade do Auto de Infração

Entende a Recorrente que o lançamento se embasou em meras presunções, fato que acarretaria sua nulidade. Para avaliar tal posicionamento, primeiramente, cumpre tecer alguns esclarecimentos acerca das espécies de nulidade que podem atingir os processos administrativos.

Existem dois tipos de vícios que podem acarretar a nulidade de um lançamento, quais sejam, os formais e os materiais. Os primeiros ocorrem quando alguma das regras procedimentais para a constituição do crédito tributário é desrespeitada, enquanto os segundos surgem se a autoridade administrativa não logra demonstrar a existência de todos os seus aspectos, conforme previsto no art. 142 do CTN.

Dentre referidos requisitos, pode-se citar a necessidade de identificar o sujeito passivo, de comprovar a ocorrência do fato gerador e de determinar a matéria tributável. Ou seja, faz-se necessário delimitar os aspectos que identificam e caracterizam a infração que se pretende imputar.

No presente caso, tendo em vista que seu objeto se refere à aplicação de penalidade, a Recorrente entende que a autoridade administrativa não obteve êxito em demonstrar a ocorrência da infração, por ter se embasado em mera presunção. Entende que não há fundamento legal que a autorize a agir de tal modo, na medida em que tal posicionamento acarreta a desconsideração de negócio jurídico lícito.

De fato, não se nega que a autoridade administrativa valeu-se de presunção. Contudo, a presunção não foi dirigida à infração em si, mas, sim, à caracterização da Recorrente como adquirente em importação por conta e ordem de terceiros. Isto é, a presunção foi utilizada apenas para qualificá-la na operação, e não, para comprovar a inobservância da obrigação acessória que deu origem à cobrança aqui tratada.

Segundo o art. 27 da Lei nº 10.637/02, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da MP nº 2.158-35/01, a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste. Logo, o auditor fiscal considerou a Recorrente dessa forma, já que restou demonstrado pelos extratos bancários que os custos da operação foram por ela suportados.

Ademais, quanto à ocorrência da infração, verifica-se que a antecipação de numerário em comento foi corroborada por prova de que os valores antecipados destinavam-se ao pagamento de tributos incidentes no desembaraço aduaneiro, bem assim para fazer frente aos custos dos produtos.

Resta evidente, portanto, que a autuação não se fundamentou apenas em argumentos. Assim, não é cabível a alegação de nulidade, por não se evidenciarem vícios, seja quanto aos requisitos formais que instrumentalizam o lançamento, seja quanto aos requisitos materiais, que dizem respeito à obrigação tributária principal.

Dessa forma, passa-se no item seguinte à valoração das provas.

Da ocultação do importador

Como já mencionado no item anterior, o art. 27 da Lei nº 10.637/02 erigiu presunção legal sobre as operações de comércio exterior que tenham seus custos arcados por terceiro. Assim, realizando-se operação de comércio exterior mediante a utilização de recursos de terceiros – o que, aliás, ficou comprovado nos autos –, presume-se por conta e ordem do adquirente.

Tendo em vista que a Recorrente desafia a presunção de que operação em pauta deu-se por conta e ordem de terceiros, faz-se necessário tecer alguns comentários acerca das presunções. Como bem explicou a Recorrente, existem duas modalidades de presunção, a simples e a legal. A primeira é fruto da análise e interpretação dos fatos feita pelo aplicador do direito, tendo caráter bastante subjetivo. Já a segunda tem origem legislativa, na medida em que é imposta por lei. Essa última também se subdivide em duas categorias: (i) relativa; e (ii) absoluta.

A diferença entre a presunção simples e a legal se encontra no ônus da prova. Em relação à simples, quem alega tem o dever de comprovar sua tese, ainda que por meio de prova indireta. Já para presunção legal, se for relativa, inverte-se o ônus da prova, cabendo ao acusado demonstrar que os fatos por ele praticados não se enquadrariam na hipótese a qual a lei atribuiu a presunção; mas se for absoluta, não cabe prova em contrário.

Quando a este instituto, cabe extrair trecho de um artigo de Maurício Barros e Nelson Albino Neto:

“Dentre as presunções legais, há, ainda, a divisão entre as relativas (iuris tantum) e as absolutas (iuris et de iure), assim classificadas conforme a admissibilidade, ou não, de prova em contrário, respectivamente. Para LUÍS EDUARDO SCHOUERI, ‘a presunção relativa nada mais faz, em princípio, do que dispor sobre o ônus da prova: reza que, em determinados casos, uma circunstância que, em si, dependeria de prova, dispensa comprovação; tal circunstância é tida por verdade, até que se consiga demonstrar o contrário.’ Já as ‘presunções absolutas’ correspondem às disposições legais que qualificam determinados fatos como verdadeiros, independentemente da produção de prova em contrário (vedadas).’ – SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUEIRA, Roberto Quiroga (coord.). A Prova no Processo Administrativo Federal – Simulação, Presunções e a Visão dos Conselhos de Contribuintes in Tributação de Empresas – Curso de Especialização, São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 411-412.

No presente caso, estamos diante de uma hipótese de presunção legal relativa. Para desafiá-la, a Recorrente deveria ter apresentado elementos para comprovar que os negócios firmados com as empresas Danex e Weitmann, na verdade, tinham contornos de uma importação em nome próprio, seguida de operação de compra e venda.

Contudo, da análise dos documentos acostados aos autos, nota-se que não há prova de que tal tenha ocorrido.

Além de não ter apresentado nenhum documento probatório, a Recorrente limitou-se a alegar ser uma empresa idônea que, no período, enfrentava morosidade para a

liberação de seu pedido de habilitação no RADAR e, por consequência, foi levada a se utilizar dos serviços de uma empresa habilitada para o comércio exterior para que suas atividades não restassem prejudicadas.

Assim, nota-se que, sendo indispensável a necessidade de prova em contrário, tais argumentos por si só, não tem o condão de descaracterizar a presunção legal instituída pelo art. 27 da Lei nº 10.637/02. Aliás, cabe ressaltar que, ainda que não houvesse previsão normativa para tanto, o próprio cenário narrado pela Recorrente sugeriria que a importação por conta e ordem de terceiro efetivamente ocorreu.

Restando claro que a presunção legal prevalece no caso em tela, as formalizações de obrigações acessórias devem refletir a efetiva operação levada a cabo pelo contribuinte.

Nesse sentido, dispõe a IN nº 225/02 que, nas importações por conta e ordem de terceiro, os dados do real adquirente devem ser mencionados na declaração de importação, assim como o contrato firmado entre as partes deve ser apresentado à autoridade aduaneira para fiscalização.

Se assim não for feito, por fraude, simulação ou interposição fraudulenta de terceiros, as partes envolvidas devem responder solidariamente pela infração, estando sujeitas à pena de perdimento, conforme estabelece o art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Cabe ressaltar que tal dispositivo condicionou intencionalmente a aplicação desta penalidade somente aos casos em que reste evidenciado o intuito de fraude ou simulação de operações comerciais. Isso porque a finalidade almejada não é penalizar o contribuinte que, por descuido ou mero erro, deixou de cumprir corretamente com suas obrigações acessórias, mas, sim, evitar que eventos mais danosos ocorram em decorrência da omissão dolosa do real adquirente das mercadorias importadas.

Com isso em mente, para esclarecer o presente conflito, é pertinente abordar o conceito e a caracterização do instituto da simulação. Segundo Pontes de Miranda, “quem simula aparenta, faz ver-se, ouvir-se, ou sentir-se, o que não se vê, não se ouve e não se sente. Quer se tenha por existente o que não existe. [...] Põe-se, em vez do que é verdadeiro, o que se parece com o verdadeiro e não o é. Quem dissimula encobre o verdadeiro.” – (*Tratado das Ações*, Tomo II, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p. 273).

Como o Direito Tributário vale-se de conceitos de outros ramos do Direito, como, de resto, reconhece o art. 109 do CTN, a fim de se determinar o alcance de expressões por ele empregadas, vale visitar definições já consagradas em outros domínios jurídicos. Desta forma, ao analisarmos o art. 167, § 1º do Código Civil, nota-se que:

"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."

Tendo em vista que a operação praticada entre a Recorrente e suas parceiras Danex e Weitmann se revestiu da forma de uma importação em nome próprio, seguida da venda de mercadorias, quando, na verdade, observando-se o conjunto de normas que disciplinam as operações de importação por conta e ordem de terceiros já explicitadas, deveria ter se formalizado como tal, houve evidente simulação na forma do artigo supracitado.

Por ter restado comprovado que a Recorrente suportou os custos da operação, antecipando recursos à sua parceira com o propósito de promover o despacho aduaneiro de mercadoria importada, restou caracterizada, portanto, a presunção legal do art. 27 da Lei nº 10.637/02, assim, formalizando-se em nome de terceiros as obrigações acessórias, em especial, a declaração de importação, como se tais empresas fossem as importadoras das mercadorias, não há como desfigurar a simulação.

Nesse sentido, encontram-se julgados desse Conselho:

"Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 10/10/2003 a 09/02/2004

Ementa: IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE DAS MERCADORIAS. CARACTERIZAÇÃO DA OCORRÊNCIA DE DANO AO ERÁRIO. CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DAS MERCADORIAS.

Nos termos da legislação de regência, considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo da obrigação tributária, em operações de importação (realizadas por conta e ordem de terceiros), infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou houverem sido

consumidas.” - PAF 10909.001837/2004-38, 2ª Câmara, 3º CC, Dj 08.11.2006.

Cabe, ademais, dar destaque ao acórdão 3102-00.588 deste Conselho, datado de 04 de fevereiro de 2010, de relatoria do Conselheiro José Fernandes do Nascimento, que distinguiu a interposição fraudulenta em: importação sem comprovação da origem dos recursos próprios e importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão de nome). Transcrevo, a seguir, trechos do voto vencedor que elucidam referida distinção:

“Da interposição fraudulenta na importação sem comprovação da origem dos recursos próprios.

A não-comprovação da origem, disponibilidade ou transferência lícita dos recursos próprios empregados na operação de importação, bem assim a condição de real adquirente da mercadoria, é causa, simultânea, da presunção da conduta ilícita da interposição fraudulenta e da inidoneidade da pessoa jurídica na operação de importação.

*No primeiro caso, a não-comprovação dos recursos próprios é fato presuntivo causador do **fato presumido da interposição fraudulenta nas operações de comércio**, que se caracteriza pela ocultação do "sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação", nos termos do §.2º do artigo 23 do Decreto-lei n 2 1.455, de 1976...*

No segundo caso, o fato presuntivo da não-comprovação dos recursos próprios é causador da conduta inidônea da pessoa jurídica, caracterizada pela sua inexistência de fato como importadora, pois quem, verdadeiramente, está importando é a pessoa jurídica omitida nos documentos que acobertam a operação, conforme estabelecido no § 1º do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1.996.

Dessa forma, infere-se que, embora o fato-base seja o mesmo (a não-comprovação dos recursos próprios), as condutas descritas como infração são distintas. Num caso, o referido fato se constitui em prova indireta da conduta infracional, consistente na ocultação do sujeito passivo, real comprador ou responsável pela importação. No outro, ele é prova indireta da inidoneidade da pessoa jurídica importadora (ela inexistente de fato como importadora).

No caso, como as referidas infrações não são idênticas, não há que se falar em hipótese de bis in idem, que consiste na incidência de dupla penalização de uma mesma conduta ilícita ou de dupla valoração de circunstância gravosa na determinação da sanção.

*Logo, é juridicamente plausível a cominação a cada uma delas (infrações) de penalidades diferentes, a saber: (i) **a pena de perdimento da mercadoria e (ii) a sanção de inaptidão de inscrição no CNPJ...***

*Com efeito, em consonância com o estabelecido nos transcritos preceitos legais, a conduta da **interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior** é sancionada com a pena de perdimento da mercadoria, por dano ao erário (art. 23, § 1º, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976), ao passo que a conduta da inidoneidade da importadora (ou **por inexistência de fato como importadora**) é sancionada com a inaptidão da inscrição no CNPJ (art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996), sanção administrativa de natureza não-patrimonial de caráter interventivo, segundo alguns doutrinadores, ou suspensiva ou privativa de atividade, segundo outros.*

Na primeira hipótese, a pena imposta visa ressarcir o erário e castigar o infrator pela conduta ilícita caracterizada por dano ao erário. Já a segunda sanção visa punir a fraude na operação de importação, mediante o uso abusivo da personalidade jurídica, pois quem, verdadeiramente, está importando é a pessoa jurídica omitida nos documentos que acobertam a operação.

Ressalto ainda que, para fins da legislação aduaneira, é irrelevante se a empresa existe de fato ou não nos termos da legislação societária. Em outros termos, se é empresa é de "fachada" ou não. Para o direito aduaneiro, é possível a empresa existir de fato, ter pessoal, instalações, atividade operacional etc., e ser considerada inexistente de fato para fins aduaneiros, desde que ela atue na área de comércio exterior ilicitamente, como interposta pessoa, e cometa a infração descrita no comando legal supramencionado.

Da interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros.

*A **interposição ilícita na operação de importação com recursos de terceiros** (ou **mediante cessão do nome**) caracteriza-se pela comprovação da transferência dos recursos financeiros do caixa ou conta bancária do verdadeiro adquirente da mercadoria, para o caixa ou conta bancária da interposta pessoa (o importador ostensivo). Nesta modalidade de interposição fraudulenta, o importador apenas cede o nome, porém, os recursos empregados no pagamento da operação de importação são integral ou parcialmente fornecidos pelo adquirente ou real importador.*

No que tange a esta modalidade de interposição ilícita, a legislação aduaneira prevê duas hipóteses de presunção da operação de importação por conta e ordem de terceiro. Uma, prevista no art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002 (i), e a outra, no § 2º do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006 (ii), conforme se infere a partir do teor dos referidos dispositivos...

Examinado o teor dos transcritos comandos legais, concluo que, por presunção, duas são as hipóteses de interposição ilícita, caracterizada como sendo importação por conta e ordem de terceiro (ilícita), a saber:

- a) a realizada mediante utilização de recursos de terceiro, sem o cumprimento das exigências legais estabelecidas para o tipo de importação por conta e ordem de terceiro (artigo 27 da Lei nº 10.637, de 2002); e
- b) a realizada mediante utilização de recursos próprios, sem o cumprimento dos requisitos e condições estabelecidos para a importação por encomenda (§ 2º do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006). Por força desta presunção, embora os recursos utilizados na importação sejam do próprio importador, como a mercadoria importada será destinada a um comprador predeterminado (o encomendante), a operação será equiparada a importação por conta e ordem de terceiro (ilícita).

...

Da interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome): penalidades aplicáveis.

Até 15 de junho de 2007, data em que entrou em vigor o art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, da mesma forma que ocorria com a denominada interposição fraudulenta na importação sem comprovação da origem dos recursos próprios, a conduta ilícita consistente na ocultação dos reais intervenientes ou beneficiários das operações de comércio exterior, mediante mera cessão do nome, aqui denominada (no caso da operação de importação) de interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros, **o importador (ostensivo)** era sancionado com as seguintes penalidades:

- a) a pena de perdimento por dano ao erário, prevista no § 1º, combinado com o disposto no inciso V, c/c § 2º, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, ou sua sucedânea, se configurada a hipótese de conversão em penalidade pecuniária de que trata o § 3º do citado art. 23 (**norma geral de interposição fraudulenta no comércio exterior**); e
- b) a sanção administrativa de inaptidão da inscrição no CNPJ, nos termos do § 1º do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002 (**norma especial da inaptidão da inscrição da pessoa jurídica no CNPJ**).

Por sua vez, **o real beneficiário da operação (o importador oculto)**, continua sendo sancionado apenas com a pena de perdimento por dano ao erário, prevista no § 1º, combinado com o disposto no inciso V e § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, ou multa sucedânea, se configurada a hipótese de conversão em penalidade pecuniária estabelecida no § 3º do citado art. 23.

Em relação **ao importador (ostensivo)**, a partir da vigência do referido preceito legal (norma especial de interposição fraudulenta), a prática da conduta da interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome) passou a ser sancionada, **exclusivamente, pela multa de 10% (dez por cento) do valor da operação de**

*importação, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais). No que tange ao **real beneficiário da operação (o importador oculto)**, alteração alguma houve, seja na definição da infração ou da fixação da penalidade.*

Trata-se, no caso da infração e penalidade definidas no caput do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, de penalidade pecuniária especificamente estabelecida para o importador que descumpriu as exigências legais determinadas para a importação por conta e ordem de terceiro ou a importação por encomenda, conforme acima explanado.

No meu entendimento, duas circunstâncias corroboram para a conclusão aqui apresentada:

a) a primeira: a menção expressa no parágrafo único do art. 33 de que a "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". Em outros tempos, por expressa determinação legal, a conduta do importador de apenas ceder o nome, com o objetivo de ocultar do conhecimento das autoridades aduaneiras os reais intervenientes ou beneficiários da operação de importação (que corresponde ao sujeito passivo, real comprador ou responsável pela operação de importação), foi excepcionada da hipótese da infração e respectiva penalidade por inidoneidade na condição de importador, motivadora da sanção de inabilitação de sua inscrição no CPNJ; e

b) a segunda: a vedação expressa, contida nos arts. 99 e 100 do Decreto-lei nº 37, de 1966, de cominação de mais uma penalidade para infração idêntica cometida pela mesma pessoa, ou seja, a vedação da incidência de bis in idem na fixação da sanção por infração à legislação aduaneira.

*Cabe esclarecer que o art. 33 da Lei nº 11.488, "de 2007, sancionou com a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação de importação, apenas a conduta do importador (ostensivo), na hipótese de **interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros**.*

A contrario sensu, continua sendo sancionada com a pena de perdimento por dano ao erário, prevista no § 1º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, ou, conforme o caso, com a penalidade pecuniária sucedânea, equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, fixada no § 3º do citado artigo, as seguintes condutas:

*a) do importador (ostensivo), na hipótese de **interposição fraudulenta na importação sem comprovação da origem dos recursos próprios** (inciso V, c/c § 2º, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976); e*

*b) do real importador, na hipótese de **interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome)**, consubstanciada nas operações de importação por conta e ordem de terceiro ou a importação por encomenda, realizadas sem o cumprimento das exigências legais (inciso V e § 2º, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de*

1976, combinado com disposto no art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002 e no § 2º do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006).

Em outros termos, a pena de perdimento será sempre aplicada, ou ao importador ou aos reais intervenientes ou beneficiários da operação de importação, conforme o caso. (...)

Em suma, com base no que foi exposto, fica demonstrado que:

a) a multa de que trata o art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, aplica-se apenas ao importador (ostensivo) e somente na hipótese de **interposição fraudulenta mediante cessão do nome**. Trata-se, portanto, de forma especial de interposição fraudulenta;

b) a pena de perdimento ou, se for o caso, a multa sucedânea, prescrita para a **interposição fraudulenta especial ou mediante cessão do nome**, aplica-se apenas ao real importador (o importador oculto), por força da vedação da cominação de mais uma penalidade para idêntica infração (princípio do non bis in idem em matéria de infração à legislação aduaneira); e

c) a pena de perdimento prescrita para a **interposição fraudulenta sem comprovação da origem dos recursos próprios**, por impossibilidade lógica, será aplicada somente ao importador (ostensivo).

Cabe enfatizar que o entendimento aqui esposado confere sentido e alcance normativo ao disposto no art. 33 em comento, compatível com as normas gerais do direito aduaneiro que disciplina a matéria (arts. 99 e 100 do Decreto-lei nº 37, de 1966) e em consonância com o disposto no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, combinado com o § 3º do art. 727 do RA/2009.” (grifou-se)

Do dano ao Erário

Conforme dispõe o art. 673 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009:

“Art. 673. Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte de pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida ou disciplinada neste Decreto ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-lo (Decreto-Lei no 37, de 1966, art. 94, caput).

Parágrafo único. **Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato (Decreto-Lei no 37, de 1966, art. 94, § 2o).” (grifos nossos)**

Daí se extrai que o Regulamento Aduaneiro satisfaz-se com a mera transgressão de regra nele disciplinada ou em norma destinada a completá-lo, como é o caso das regras que disciplinam a importação por conta e ordem de terceiro, tendo lugar as

punições decorrente de infração, independentemente de se verificar a configuração de dano ao Erário.

Adicionalmente, dispõe ainda o artigo 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/76:

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

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.(Incluído pela Lei 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. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)”
(grifos nossos)

Com base nisso, não tem lugar a alegação da Recorrente de que a ausência de dano ao Erário afastaria a configuração da infração. Embora ela entenda que não houve dano ao Fisco porque os tributos recolhidos como se tratasse importação própria foram superiores aos que teriam sido recolhidos se formalizada a operação como por conta e ordem de terceiros, a mera omissão de informações relevantes, como o real destinatário das mercadorias, já é suficiente para configurar a infração.

Ademais, cabe frisar, inclusive, que a ocorrência dos eventos que tal regra visa evitar, tais como os mencionado pelo auditor fiscal (a quebra da cadeia de IPI, sonegação de tributos, etc.) também é indiferente para aplicação da penalidade aqui tratada, pois a configuração da infração se dá independentemente dos efeitos que ela possa produzir.

Da pena de perdimento

Documento assinado digitalmente em 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/07/2012 por GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JUNIO, Assinado digitalmente em 17/07/2012 por GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JUNIO, Assinado digitalmente em 17/08/2012 por IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES

Impresso em 18/09/2012 por NALI DA COSTA RODRIGUES - VERSO EM BRANCO

Diversamente do que ocorre no domínio privado, o agir das autoridades administrativas pauta-se pelo princípio da legalidade, sendo-lhes lícito fazer apenas aquilo que a lei determina. Por isso diz-se que sua atividade é desempenhada no estrito cumprimento de dever legal.

Fato é que existem situações em que a lei confere certa flexibilidade ao administrador público na aplicação da Lei. Diante de tal fenômeno, a doutrina administrativa reconhece a existência de duas classes de atos, os vinculados e os discricionários.

Dito isto, examinando-se o disposto no art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, nota-se que tal dispositivo não deixa margem discricionária ao agente, determinando seja aplicada a penalidade sempre que se concretizarem as hipóteses definidas em suas alíneas. Tendo ocorrido o evento infracional nele previsto, a autoridade administrativa está vinculada ao estrito cumprimento do referido dispositivo.

Assim, cotejando-se tal regra com o comando do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, que proíbe o afastamento de qualquer instrumento normativo vigente, que não tenha sido declarado inconstitucional em sede definitiva pelo STF, é incabível a pretensão da Recorrente de impedir a aplicação da pena de perdimento, mormente em face do disposto no §1º do referido Decreto-Lei.

Em que pesem entendimento da Doutrina e do Poder Judiciário em sentido diverso, este Conselho adstringe-se a julgar nos limites da Lei.

Da responsabilidade solidária

Ainda que o pedido de exclusão do pólo passivo não tenha sido fundamentado, mas apenas apresentado dentre os pedidos, faz-se breves comentários sobre ele.

Conforme determina o art. 78 da MP nº 2.158-35/01 (que incluiu o inciso V no artigo 95 do Decreto-lei nº 37/66), o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, responde solidariamente pelas infrações.

Nesse sentido, já julgou este Conselho que:

“RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES.

Responde pelas infrações, conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.” – PAF 10909.001837/2004-38, 2ª Câmara, 3º CC, Dj 08.11.2006.

Sendo assim, não há que se falar em ilegitimidade passiva, já que a Recorrente preenche os requisitos para qualificar-se como responsável solidária.

Das arguições de inconstitucionalidade

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente alega que a autuação violou diversos princípios constitucionais, entre eles o do não confisco e da capacidade contributiva, assim como o direito à propriedade. No entanto, cumpre esclarecer que a análise da inconstitucionalidade de normas é matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário.

Inclusive, a Súmula nº 02 do CARF determina que este Colegiado não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, cabendo apenas a aplicação da legislação tributária em vigor.

Ante o exposto, não acolho a preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto pela Recorrente, mantendo integralmente a decisão da DRJ/SPII com base nos fundamentos acima expostos.

Gilberto de Castro Moreira Junior