



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10314.720418/2011-18
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-006.002 – 3ª Turma
Sessão de 29 de novembro de 2017
Matéria Auto de Infração - Aduana
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado NS LOGÍSTICA LTDA

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 29/03/2006

PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA. DANO AO ERÁRIO. PREJUÍZO EFETIVO. DEMONSTRAÇÃO. DESNECESSIDADE. INFRAÇÃO DE CONDUTA.

Constitui infração por dano ao Erário a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou do responsável pela operação. A conduta é apenada com o perdimento das mercadorias, convertido em multa equivalente ao seu valor aduaneiro caso elas não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

A penalidade decorrente da infração por interposição fraudulenta coibi a conduta do administrado; não depende da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional contra decisão tomada no Acórdão nº 3402-002.460, de 20 de agosto de 2014 (e-folhas 811 e segs), que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Período de apuração: 21/06/2007 a 25/08/2009

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. CESSÃO DO NOME A TERCEIROS. MERCADORIA DIVERSA DO OBJETO SOCIAL. MANUTENÇÃO DA ENALIDADE.

A multa aplicada por cessão do nome a terceiros em operações de comércio exterior, no patamar de 10%, é de ser mantida quando o lançamento traz vidências irrefutáveis de que as mercadorias importadas em nada condizem com o objeto social e atividade do sujeito passivo, não prevalecendo a simples alegação de que efetuou importação direta, restando dos autos a nítida ocultação do nome do real importador.

PENA DE PERDIMENTO. SUBSTITUIÇÃO. PENALIDADE. IMPOSSIBILIDADE. ÔNUS PROBATÓRIO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA ALEGADA FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

É de se cancelar a multa aplicada em substituição à pena de perdimento, no patamar de 100%, quando não restar comprovado pela Autoridade Fiscal a ocorrência do fato típico apontado no lançamento, no caso a fraude ou simulação, ou ainda o dano ao erário.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

A divergência suscitada no recurso especial (e-folhas 821 e segs) diz respeito à imposição da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, pela conversão da pena de perdimento, nos casos em que não fica demonstrado o intuito doloso do agente e/ou o efetivo prejuízo aos cofres públicos.

O Recurso especial foi admitido conforme despacho de admissibilidade de e-folhas 855 e segs.

A contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Relator.

Conhecimento do Recurso Especial

O exame de admissibilidade do recurso especial é irretocável. O recurso foi apresentado dentro do prazo legal. Dele tomo conhecimento.

Mérito

Discute-se exigência de multa por infração prevista no artigo 689, inciso XXII, § 1º, do Regulamento Aduaneiro - Decreto 6.759/09 - matriz legal Lei nº 10.637/02.

Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, caput e § 1º, este com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59):

(...)

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

§ 1º A pena de que trata este artigo converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59).

(...)

§ 6º Para os efeitos do inciso XXII, presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 2º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59).

A conduta apenada está identificada no texto legal como de ocultação **(i)** do sujeito passivo, **(ii)** do real vendedor, **(iii)** comprador ou **(iv)** de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive, interposição fraudulenta de terceiros. A não comprovação da origem dos recursos empregados na atividade faz presumir a ocorrência da infração. Quanto a isso, abre-se parênteses para esclarecer que § 6º apenas introduziu presunção legal do ato ilícito. Não exsurge dele infração diferente da prevista no inciso V do artigo 23 do Decreto-lei 1.455/76 (redação do art. 59 do Lei 10.637/02). Em outras palavras, não há que se falar em "interposição presumida" e "interposição comprovada". A infração é uma só, os meios de comprová-la são muitos.

Importa fazer uma breve digressão histórica sobre o assunto.

Antes mesmo que fosse instituída pena específica para interposição fraudulenta de terceiros, os efeitos tributários das operações praticadas nessa modalidade comercial começaram a ser disciplinados. Por força do disposto no art. 77 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, o adquirente da mercadoria importada por conta e ordem de terceiro foi revestido da condição de responsável/solidário pelo imposto e pelas infrações praticadas.

Art. 32 - É responsável pelo imposto:

(...)

Parágrafo único. É responsável solidário:

(...)

III - o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Art. 95 - Respondem pela infração:

(...)

V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Foi equiparado a estabelecimento industrial, tornando-se contribuinte de direito do Imposto sobre Produtos Industrializados. Também foram-lhe aplicadas as normas de incidência das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins próprias do importador.

Art. 79. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Art. 81. Aplicam-se à pessoa jurídica adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, as normas de incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS sobre a receita bruta do importador.

Requisitos e condições foram estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro¹. A Instrução Normativa 225/02² estabeleceu regras para consecução do negócio. Esclareceu que a

¹ Direito de regulamentação outorgado pelo artigo 80 da Medida Provisória nº 2.158-35/01:

"Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro;

e

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

² "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. 4º Sujeitar-se-á à aplicação de pena de perdimento a mercadoria importada na hipótese de:

I - inserção de informação que não traduza a realidade da operação, seja no contrato de prestação de serviços apresentado para efeito de habilitação, seja nos documentos de instrução da DI de que trata o art. 3º (art. 105, inciso VI, do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966);

(...)"

operação por conta e ordem de terceiro era aquela promovida em nome da pessoa jurídica para mercadoria adquirida por outra, mediante contrato previamente firmado. As informações a respeito da operação deveriam, obrigatoriamente, retratar a realidade, sob pena de perdimento das mercadorias importadas.

Dois meses depois da IN SRF 225/2002, foi que a Lei 10.637/02 alterou o artigo 23 do Decreto-lei 1.455/76, criando pena específica para a interposição fraudulenta.

O disciplinamento não se encerrou aí.

A seguir, a Lei 10.833/2003³ trouxe para o campo de incidência do imposto de importação a mercadoria objeto da pena de perdimento não localizada, consumida ou revendida.

Em 20/02/2006, a Lei 11.281/2006 previu nova modalidade de importação, denominada importação por encomenda⁴. A Instrução Normativa SRF nº 634/2006⁵ definiu as regras a serem observadas neste tipo de operação.

³ Art. 77. Os arts. 1º, 17, 36, 37, 50, 104, 107 e 169 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passam a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 1º

.....

§ 4º O imposto não incide sobre mercadoria estrangeira:

(...)

III - que tenha sido objeto de pena de perdimento, exceto na hipótese em que não seja localizada, tenha sido consumida ou revendida." (NR)

⁴ Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.

§ 1º A Secretaria da Receita Federal:

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

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

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

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

⁵ Art. 2º 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).

§ 1º 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:

I - nome empresarial e número de inscrição do importador no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ); e

II - prazo ou operações para os quais o importador foi contratado.

Como se vê, a opção pela importação por conta e ordem ou por encomenda traz relevantes requisitos e consequências: **(i)** obrigação de informar previamente à RFB a escolha dessa modalidade negocial, **(ii)** prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor for incompatível com seu capital social ou o patrimônio líquido; **(iii)** sujeição ao procedimento especial previsto na IN SRF 228/2002; **(iv)** responsabilidade solidária quanto ao imposto de importação; **(v)** responsabilidade conjunta ou isolada, quanto às infrações aduaneiras; **(vi)** sujeição ao pagamento dos tributos relativos ao IPI de sua saída por contribuinte por equiparação; **(vii)** sujeição ao pagamentos de PIS/Pasep e Cofins sob as normas de incidência sobre a receita bruta do importador.

A toda evidência, se se pretende discutir a imputabilidade da pena àquele que incorre na conduta especificada em lei, é preciso ficar claro que o debate não se encerra na prescrição geral e abstrata encontrada no inciso XXII do artigo 689 do Regulamento Aduaneiro. Requer que todo o esforço normativo empreendido pelo poder público para coibir conduta lesiva ao interesse comum seja levado em consideração. A fim de alcançar o adquirente ou encomendante da mercadoria importada por sua conta e ordem, sujeitando-o às mesmas normas e condições próprias do importador, e evitar que o papel de cada interveniente fosse dissimulado, foram definidas regras inflexíveis para atuação das empresas prestadoras de serviço de importação e importadoras por encomenda.

Com base nisso, parece-me despropositada a discussão acerca da qualificação do ato ou da extensão dos efeitos dele decorrentes. O regramento definido para operações com esta formatação deixa nítido a intenção de coibir a forma de agir do administrado, potencialmente lesiva ao interesse coletivo, sem a necessidade que se aponte o prejuízo causado ou que se comprove a presença do elemento volitivo nos atos praticados.

E, de fato, há muito as operações triangulares no âmbito do comércio exterior afetam decisivamente a condição da fiscalização tributária na identificação da pessoa com capacidade contributiva para responder pelos tributos devidos; na indicação, com segurança, do enquadramento da operação nas regras de incidência não-cumulativa de impostos e contribuições; na definição da base de cálculo desses gravames; na avaliação da pertinência da aplicação de preço de transferência; determinação do valor aduaneiro das transações etc.

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

§ 3º Para fins do disposto no caput, o encomendante deverá estar habilitado nos termos da IN SRF nº 455, de 5 de outubro de 2004 .

Pelo menos em tese, há inúmeras vantagens na prática de operações comércio exterior mediante a interposição ilícita de pessoas como: **(i)** burla ao controles da habilitação para operar no comércio exterior; **(ii)** blindagem do patrimônio do real adquirente ou encomendante, no caso de eventual lançamento de tributos ou infrações; **(iii)** quebra da cadeia do IPI; **(iv)** sonegação de PIS e Cofins relativamente ao real adquirente, **(v)** lavagem de dinheiro e ocultação da origem de bens e valores, **(vi)** aproveitamento indevido de incentivos fiscais do ICMS. Isoladamente, para cada uma dessas situações há normas jurídicas aptas a sancionar o ato ilícito; contudo, o mais das vezes, a demonstração da finalidade pretendida pelo infrator ou mesmo do dano efetivo é improvável ou mesmo impossível, até porque a modalidade comercial de que se trata é particularmente suscetível à orquestração de papéis. Foi por essa razão que as regras de conduta foram definidas com o rigor que se observa.

O ponto de partida dessa regulamentação foi a interpretação que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional deu ao disposto no artigo 31 do Decreto-Lei nº 37/66 que, como se sabe, especifica como contribuinte do imposto de importação aquele que promove a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional⁶. Conforme entendeu (Parecer PGFN CAT 1.316/01), o contribuinte do imposto é a pessoa cujo nome aparece no conhecimento de carga como sendo o proprietário da mercadorias importada, independentemente de quem esteja efetivamente interessado na aquisição ou fizer as negociações prévias. Como consequência, os procedimentos fiscais levados a efeito no âmbito da RFB passaram a indicar, como importador, a pessoa informada como tal nas declarações de importação, mesmo que, na ótica de uns ou de outros, um terceiro fosse quem, verdadeiramente, "promovesse o ingresso das mercadorias em território nacional". No mesmo esteio, criaram-se instrumentos legais capazes de resguardar os interesses do Erário, por meio das equiparações e condições para as operações por conta e ordem e por encomenda. A falta de informação fidedigna, pelo potencial lesivo que representa, foi tratada como infração gravíssima, sujeita à pena de perdimento dos bens, por dano ao Erário.

⁶ **Decreto 6.759/09**

104. É contribuinte do imposto (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 31, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1^º):

I - o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro;

Cumprе mencionar que não há inovação na graduação da pena associada à conduta do agente. A observação das demais hipóteses de infração por dano ao Erário previstas na legislação aduaneira evidencia essa prática.

CAPÍTULO II

DO PERDIMENTO DA MERCADORIA

Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-Lei no 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei no 1.455, de 1976, art. 23, caput e § 1o, este com a redação dada pela Lei no 10.637, de 2002, art. 59):

(...)

II - incluída em listas de sobressalentes e de provisões de bordo quando em desacordo, quantitativo ou qualitativo, com as necessidades do serviço, do custeio do veículo e da manutenção de sua tripulação e de seus passageiros;

III - oculta, a bordo do veículo ou na zona primária, qualquer que seja o processo utilizado;

IV - existente a bordo do veículo, sem registro em manifesto, em documento de efeito equivalente ou em outras declarações;

V - nacional ou nacionalizada, em grande quantidade ou de vultoso valor, encontrada na zona de vigilância aduaneira, em circunstâncias que tornem evidente destinar-se a exportação clandestina;

VI - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado;

VII - nas condições do inciso VI, possuída a qualquer título ou para qualquer fim;

VIII - estrangeira, que apresente característica essencial falsificada ou adulterada, que impeça ou dificulte sua

identificação, ainda que a falsificação ou a adulteração não influa no seu tratamento tributário ou cambial;

(...)

XI - estrangeira, já desembaraçada e cujos tributos aduaneiros tenham sido pagos apenas em parte, mediante artifício doloso;

XII - estrangeira, chegada ao País com falsa declaração de conteúdo;

(...)

XVII - estrangeira, em trânsito no território aduaneiro, quando o veículo terrestre que a conduzir for desviado de sua rota legal, sem motivo justificado;

(...)

XIX - estrangeira, atentatória à moral, aos bons costumes, à saúde ou à ordem públicas;

XX - importada ao desamparo de licença de importação ou documento de efeito equivalente, quando a sua emissão estiver vedada ou suspensa, na forma da legislação específica;

XXI - importada e que for considerada abandonada pelo decurso do prazo de permanência em recinto alfandegado, nas hipóteses referidas no art. 642; e

XXII - estrangeira ou nacional, 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.

Como é fácil perceber, grande parte das infrações identificadas como dano ao Erário tem pouca ou nenhuma relação direta com o efetivo prejuízo aos cofres públicos. São infrações de conduta, se não vejamos: mercadoria **(i)** *Em listas de sobressalentes (...) quando em desacordo com as necessidades do serviço;* **(ii)** *oculta, a bordo do veículo;* **(iii)** *destinadas à exportação clandestina;* **(iv)** *quando o documento necessário ao seu embarque ou desembarço tiver sido falsificado;* **(v)** *em trânsito no território aduaneiro, quando o veículo*

terrestre (...) for desviado de sua rota legal (vi) estrangeira, atentatória à moral, aos bons costumes, à saúde ou à ordem públicas; (vii) importada ao desamparo de licença de importação ou documento de efeito equivalente, quando a sua emissão estiver vedada ou suspensa (...) e outras.

O saudoso Ministro Teori Zavascki, quando ainda Ministro do Superior Tribunal de Justiça, proferiu relevante manifestação sobre o tema, em decisão tomada nos autos do recurso especial nº 954.526 - PR (2007/0116642-0):

No que diz respeito ao dano, destaco que a pena de perdimento, visa resguardar não apenas o interesse financeiro do Fisco, mas também regular as relações de comércio exterior e proteger a indústria nacional. Se o perdimento não prescinde da demonstração do dano para sua aplicação, não é menos verdade que, por vezes, o dano está caracterizado pela dificuldade imposta pela conduta do importador à fiscalização aduaneira, cuja incumbência é, por norma constitucional, da Receita Federal.

Convém destacar, ainda, que, não embarcado o restante da mercadoria, podéria ela ser vendida no mercado interno, sem a incidência de tributos, propiciando riquíssimo ganho às apelantes. O dano ao erário, assim, seria incontestado, porque, com os benefícios fiscais (através da simulação de exportação), a apelante deixaria de recolher os tributos devidos (II, ICMS, dentre outros), fato que repercutiria na formação dos preços ao consumidor. (grifos meus)

Percebe-se na conjugação dos verbos grifados no texto especial atenção ao dano potencial das circunstâncias descritas. Não há menção a prejuízo causado, mas ao risco que a conduta em si representa.

Com base em todas as considerações precedentes, conclui-se que as regras de conduta definidas pelo Poder Público para a atuação de empresa importadora por conta e ordem ou por encomenda e a própria infração por interposição fraudulenta, que as integra, constituem elemento essencial de controle das operações de comércio exterior. Condicionar a imputação de pena à demonstração do efetivo prejuízo ou a demonstração do elemento volitivo

Processo nº 10314.720418/2011-18
Acórdão n.º **9303-006.002**

CSRF-T3
Fl. 13

subtrair-lhe-ia a própria essência instrumental, como meio apto a viabilizar o monitoramento fiscal.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.