



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

<b>Processo nº</b>	10314.721078/2012-23
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3102-002.195 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	23 de abril de 2014
<b>Matéria</b>	Auto de Infração - Aduana
<b>Recorrente</b>	MARACCINI COMERCIAL EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Data do fato gerador: 15/04/2010

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO DA MERCADORIA. CONVERSÃO EM MULTA NO VALOR ADUANEIRO.

Constitui dano ao Erário a importação realizada por conta e ordem de terceiros ou por encomenda, com ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação; sujeita à pena de perdimento das mercadorias, convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

CESSÃO DO NOME. MULTA DE 10% DO VALOR DA OPERAÇÃO. INAPTIDÃO. MULTA DE CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO. CUMULATIVIDADE. RETROAÇÃO BENIGNA. IMPOSSIBILIDADE.

Na aplicação da multa de dez por cento do valor da operação, pela cessão do nome, conforme artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, não será proposta a inaptidão da pessoa jurídica, sem prejuízo da aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, pela conversão da pena de perdimento dos bens.

Descartada hipótese de aplicação do instituto da retroação benigna para penalidades distintas, como são as penas previstas no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 e no artigo 67 da Medida Provisória 2.158-35/01 na comparação com pena instituída pelo artigo 59 da Lei 10.637/02.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo Voto de Qualidade, em rejeitar a preliminar de nulidade da autuação suscitada pela Conselheira Andréa Medrado Darzé, por violação ao art. 10, inciso I, do Decreto nº. 70.235, uma vez que o crédito tributário não foi constituído contra todos os devedores solidários. Vencidas, além da proponente, as Conselheiras Nanci Gama e Mirian de Fátima Lavocat de Queiroz. Por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os Conselheiros José Fernandes do Nascimento e Nanci Gama, que davam provimento parcial para reduzir a multa do percentual de cem por cento para o percentual de dez por cento.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa – Presidente e Relator

EDITADO EM: 14/05/2014

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, Nanci Gama, José Fernandes do Nascimento, Andréa Medrado Darzé, José Luiz Feistauer de Oliveira e Miriam de Fátima Lavocat de Queiroz.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório que embasou a decisão de primeira instância, que passo a transcrever.

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 16/05/2011, em face do contribuinte em epígrafe, formalizando a exigência de multa regulamentar no valor de R\$ 3.940.877,70 em virtude dos fatos a seguir descritos.

### CESSÃO DO NOME DA PESSOA JURÍDICA COM VISTAS NO ACOBERTAMENTO DOS REAIS INTERVENIENTES OU BENEFICIÁRIOS

A empresa Maraccini Comercial Exportadora e Importadora Ltda é empresa interposta em operações de comércio exterior, que atua como mera prestadora de serviços de importação para a real adquirente das mercadorias importadas, a empresa Alpunto. A Maraccini cedeu seu nome para aparecer nas declarações de importação como a adquirente das mercadorias, quando o correto seria a empresa Alpunto figurar como o real adquirente.

Cientificado do auto de infração, via Aviso de Recebimento, em 07/03/2012 (fls. 11.182), o contribuinte, protocolizou impugnação em 04/04/2012, na forma do artigo 56 do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, de folhas 11.187 a 11.225.

Na forma do artigo 57 do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, alegou que:

A Impugnante passa a demonstrar que as importações realizadas foram próprias e não houve qualquer ocultação do real adquirente das mercadorias importadas ou mesmo intuito de fraude ou simulação para ocasionar dano ao erário.

- Da Falta de Prova da ocultação do real adquirente das mercadorias importadas

No exercício de sua função a administração fiscal tem o dever de provar a ocorrência do fato do qual decorreu a aplicação do Direito, é dele o ônus da prova.

Junta textos da doutrina de Alberto Xavier a respeito do assunto.

A fiscalização não cumpriu com o seu *onus probandi* ao trazer aos autos apenas presunções da ocorrência da ocultação do adquirente da mercadoria que demonstram a falta de materialidade dos fatos ocorridos, ou seja, não restou demonstrado que as mercadorias importadas não foram adquiridas pelo Impugnante, ora real importador das mesmas.

Portanto, ante a falta de prova robusta ou mesmo indícios legais da ocorrência da suposta omissão do real adquirente, o presente auto de infração deve ser cancelado.

- Da Inexistência do esquema sonegatório para ocultação do real adquirente das mercadorias importadas

Um breve exame preliminar do auto de infração e de toda a volumosa documentação que lhe acompanha, mostra que o cerne da questão do presente contencioso administrativo que ora se inicia com a apresentação desta defesa, repousa na análise das relações empresarias e comerciais, sobretudo de importação, havidas entre a Autuada e a empresa Alpunto.

Neste sentido, como se demonstrará adiante, a totalidade da autuação lançada, está fulcrada no entendimento da fiscalização de que a Autuada, durante o ano de 2010 e 2011, omitiu nas declarações de importação o real adquirente das mercadorias, no sentido de causar dano ao erário federal.

Portanto, face ao princípio da eventualidade, passa a Impugnante refutar as razões que levaram aquela fiscalização a concluir pela existência de indícios de ocultação do real adquirente das mercadorias importadas, no sentido de demonstrar cabalmente a improcedência das acusações.

Inicialmente, a Impugnante é empresa regularmente inscrita no cadastro da Receita Federal, tendo como objeto social o comércio exportador e importador de produtos industriais têxteis, plásticos, artefatos de couro representação comercial de produtos nacionais e internacionais, assessoria e consultoria em comércio exterior, comércio atacadista de sementes, flores, plantas e gramas.

Após anos de pesquisa mercadológica e comercial no ramo de produtos eletro-eletrônicos, a Impugnante constatou a pouca oferta no mercado nacional de peças e unidades prontas no ramo de refrigeradores e congeladores para vendas internas voltadas para o ramo de bebidas (alcoólicas ou não).

Diante desse quadro a Impugnante, por intermédio de seu administrador, passou a se especializar na compra e venda desses produtos, fazendo contatos com fornecedores no exterior para aquisição de peças ou mesmo de refrigeradores prontos, para introduzi-los no mercado nacional, em razão da alta tecnologia empregada, bem como no baixo valor agregado ao produto importado em relação ao nacional.

A Impugnante aproveita para abrir um parêntese para esclarecer que a empresa Metalfrio fabrica com exclusividade refrigeradores para a empresa AMBEV (SKOL, ANTÁRTICA, BRAHMA ETC) e a Alpunto para a Femsa (COCA-COLA, KAISER ETC).

Após a apresentação do catálogo de produtos importados, as duas empresas prospectadas pela Impugnante se interessaram pela compra de partes, peças e produtos acabados, contudo ambas as empresas (Metalfrio e Alpunto) queriam exclusividade na aquisição das mercadorias (matéria-prima e produto final), para se

evitar que o concorrente lançasse no mercado a mesma tecnologia, tudo em razão da "rivalidade" comercial existente entre ambas.

Assim, diante da forte concorrência nacional das empresas comprador produtos importados a Impugnante se viu obrigada a decidir para qual empresa forneceria as mercadorias importadas, optando, ao final, pela empresa que pagaria pelos produtos no prazo menor (venda à prazo).

Outro ponto a ser debatido no que se refere a suposta "venda casada", são as conclusões da Fiscalização que o fato do processo de importação se inicia com o recebimento do pedido captado junto ao comprador dos produtos, o que demonstra a suposta ocultação do real adquirente.

A Fiscalização esquece que toda venda seja ela para importação ou não, se inicia com o pedido dos produtos realizado pelo comprador, ainda mais quando estamos diante de bens que são fabricados exclusivamente no exterior. Logo, as alegações da Fiscalização sobre este tema (início do processo de importação por um pedido) não tem o condão de provar ou mesmo presumir a ocultação do real adquirente para fazer crer que ocorreu uma importação por encomenda.

E mais, entender dessa forma é descharacterizar não só as importações realizadas pela Impugnante, mas de todas as empresas importadoras que fazem uma venda (captação de pedidos) para então providenciar a importação das mercadorias.

Portanto, em que pese o esforço da Fiscalização em presumir que a Impugnante realiza "venda casada", seja pelo fato da empresa exportadora e a cliente da Impugnante pertencerem ao mesmo grupo econômico, seja pela exclusividade na venda dos produtos para à Alpunto (devidamente demonstrado os motivos acima), não demonstra a ocorrência de importação por encomenda ou mesmo por conta e ordem, pelo fato da inexistência de norma na legislação aduaneira que trate a "venda casada" como caracterizadora de importação por encomenda.

Sobre os questionamentos referentes à margem de lucro da Impugnante nas vendas realizadas, não cabe ao Poder Público em especial ao Fisco intervir ou opinar qual seria a margem lucrativa de qualquer negócio realizado pela impugnante, bem como afirmar categoricamente que a porcentagem praticada pela impugnante é típica de empresas que atuam como interpostas pessoas.

É forçoso concluir que estamos diante de importações próprias realizadas pela Impugnante, sendo que ainda que houvesse compromisso de compra do cliente, trata-se de importação promovidas integralmente pela Impugnante, com seus recursos, com contatos diretos com os exportadores, com nacionalização e revenda, havendo margem de lucro na operação.

Em que pese serem modestas as instalações da Impugnante, segundo a fiscalização, tal constatação não tem o condão de demonstrar a impossibilidade desta de ter realizado negócios segundo os volumes e valores declarados ao fisco. Ora, hoje em dia com os modernos sistemas de logística e armazenamento terceirizados, grandes instalações físicas (prédios, galpões, etc) não são necessárias aos empresários, representando, aliás, um custo significativo que todo bom empreendedor busca evitar. Fato esse que possibilita a Impugnante trabalhar com baixa margem de lucro, sendo que o seu maior ganho está no volume global importado e não numa única importação.

Frise-se ainda, que quem industrializa os produtos vendidos pela Impugnante é a empresa Alpunto, em suas instalações, e não a Impugnante. Assim, razão pela qual quem precisava de instalações adequadas para industrialização é a empresa Alpunto, como de fato as possui, e não a Impugnante.

A fiscalização na ânsia de tentar comprovar a ocorrência de interposição fraudulenta, sob o argumento da ocultação do real adquirente da mercadoria, se baseia suas conclusões na absurda presunção que a "a MARACCINI financia suas operações por meio de um financiamento dado pelo exportador (IMBERA ou FRIOMIX), de entre 180 e 300 dias. Ou seja, a MARACCINI tem até 300 dias para pagar seu fornecedor. Confirmam tal financiamento a carta de condições de crédito emitida pela IMBERA em favor da MARACCINI."

A Fiscalização tenta interferir na relação comercial realizada pela Impugnante junto aos fornecedores no exterior, ao entender que o prazo NEGOCIADO para pagamento é "ajuda" ou mesmo "financiamento" para realizar as importações.

Entender desta forma é reconhecer que todas as importações realizadas pelas empresas que solicitam financiamentos junto a instituições financeiras ou mesmo junto ao BNDES, sendo este último com carências de até 5 (cinco) anos para pagamento inicial, são pessoas que realizam interposição fraudulenta, por não disporem de disponibilidade econômica para realizarem as importações.

E mais, se realmente se trata de um "esquema sonegatório" qual o motivo da Impugnante somente liberar as mercadorias importadas após o pagamento das mesmas? Por que todos os tributos foram pagos? Por que se realizou o pagamento aos fornecedores exportadores?

Os documentos arregimentados nos autos demonstram com exatidão que a Impugnante possui capacidade econômica-financeira para arcar com as importações realizadas, demonstrando, inclusive, a sua origem.

Prova disso, é o próprio processo de habilitação no SISCOMEX que foi apresentado, analisado e deferido pela Administração Fazendária, permitindo sua atuação no comércio exterior, inclusive consta em análise requerimento da Impugnante de aumento do volume das operações pertinentes às transações internacionais pretendidas.

Diante do exposto, o presente lançamento não merece prosperar, tendo em vista que estamos diante da inexistência de qualquer esquema sonegatório que visa a ocultação do real adquirente das mercadorias, estando nítido que a Impugnante realizou importação por conta própria.

#### - Da importação por conta própria realizada pela Impugnante

É fato incontroverso que os motivos que impulsionam as empresas a importarem dizem respeito a sua atividade mercantil, por meio da qual, busca-se no exterior produtos demandados no mercado interno, os quais são destinados à revenda ou à industrialização para subsequente revenda, de modo que o importador geralmente se apresenta como a empresa que compra produtos no exterior para comercializá-los no mercado nacional.

Nesse prisma, a legislação aduaneira admite a atuação dos importadores em três diferentes modalidades de operações, sendo uma realizada diretamente, denominada importação por conta própria e as outras duas realizadas indiretamente por meio da contratação de terceiras empresas, denominadas, importação por conta e ordem e importação por encomenda.

O impugnante faz considerações sobre a modalidade de importação por "conta própria", modalidade de importação por "conta e ordem" e a modalidade de importação por "encomenda".

- Da não ocultação do real adquirente das mercadorias importadas

Cotejando-se o significado do termo ocultação e o texto expresso no inciso V, do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, percebe-se que o núcleo do tipo infracional reside na conduta dolosa de ocultar, esconder ou encobrir a pessoa física ou jurídica (real sujeito passivo) que promove a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional, utilizando-se para isso de ardis fraudulentos ou simulatórios, inclusive mediante a interposição fraudulenta de terceiras pessoas, físicas ou jurídicas.

No âmbito do Direito Tributário tanto a simulação como a ocultação são caracterizados como fraude, entendimento decorrente de expressa disposição legal, sendo que, tal ação ou omissão impacta, excluindo ou alterando, a obrigação tributária em uma das suas características fulcrais, qual seja, a sujeição passiva.

Junta textos da doutrina de De Plácido e Silva e Maria Helena Diniz a respeito de interposta pessoa.

Logo, está claro nos autos a falta de prova do elemento doloso do tipo penal, necessário para a configuração do ilícito, sendo que efetivamente não houve qualquer intuito doloso, e se a intenção da Impugnante fosse ocultar os reais adquirentes, não deixaria isso evidenciado em seus registros contábeis.

- Da incoerência Lógica da Presunção aplicada pela Fiscalização - da operação de importação por conta própria

A presunção que foi utilizada pela fiscalização para reconhecer a ocorrência da ocultação do real adquirente das mercadorias importadas e decretar a pena de perdimento das mercadorias adquiridas e importadas pela Impugnante não respeita a mínima conexão lógica do fato presumido com o fato indiciário.

Junta textos da doutrina de Alfredo Augusto Becker a respeito da presunção.

Desses ensinamentos podemos entender que a presunção não surge de uma vontade da legislação ou de um entendimento subjetivo do intérprete, mas surge sempre da experiência, da observação do acontecer dos fatos na ordem natural das coisas, é uma fórmula captada da vivência que demonstra que "após a tempestade sempre vem a bonança".

A presunção aproxima-se da lição de Aristóteles na passagem da caverna, cujas sombras apesar de não serem a verdade, representam uma verdade provável. A presunção dissipia as dúvidas sobre uma realidade que apesar de não provada passa a ser provável. Por isso, a presunção não pode ser resultado da iniciativa do legislador.

No caso em tela, não podemos dizer ser infalível a consequência lógica entre o simples fato da existência de um único comprador das mercadorias, as instalações da Impugnante, os prazos para pagamento das mercadorias, os dados constantes na "Home Page" da empresa com a omissão do real adquirente das mercadorias importadas.

Essa criação é mais um ardil do Fisco para o desrespeito às garantias constitucionais do contribuinte. Ora, o simples fato da Impugnante ter comercializado seus produtos para um cliente específico ou mesmo estar constando no site que a empresa trabalha com importação por conta e ordem ou por encomenda, não demonstram sé-lo a princípio um fraudador do Fisco, que omite o real adquirente das mercadorias importadas.

A simples análise do auto de infração e dos documentos que o instruem demonstra o abuso de direito cometido pela Fiscalização, ao decretar a pena de perdimento das mercadorias importadas nos termos do artigo supramencionado, com

base em indícios que sequer denotam a ocorrência do delito mencionado, (ocultação de sujeito passivo), sendo que está devidamente demonstrado a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados para realização da importação.

Na busca pela verdade material, que é um princípio do processo administrativo fiscal, a comprovação de uma dada situação fática pode ser feita, em regra, por uma de duas vias: ou por uma prova direta, concludente por si só, ou por um conjunto de elementos/indícios que, se isoladamente pouco podem atestar, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato. Não há, em sede de processo administrativo, uma pré-estabelecida hierarquização dos meios de prova, sendo perfeitamente regular a formação da convicção a partir do cotejamento de subsídios de variada ordem. É a consagração da chamada prova indiciária, de largo uso no Direito.

Está claro que no ordenamento jurídico pátrio não possui norma que impeça a Impugnante de realizar a importação de qualquer mercadoria que encontra-se descrita em seu objeto social com recursos próprios e sem qualquer gerência de empresa privada e pior do próprio Poder Público.

Outrossim, é importante trazer a baila o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 7, de 13 de junho de 20025, que em seu artigo 2Q, determina que para se caracterizar a aquisição das mercadorias importadas pelo próprio importador (propriedade das mercadorias) é suficiente que ocorra uma das seguintes hipóteses:

conste como adquirente no contrato de câmbio;

conste como adquirente na fatura internacional (invoice);

emita nota fiscal de entrada ou de saída a título de compra ou venda; ou

contabilize a entrada ou a saída da mercadoria importada como compra ou venda.

Ora, de acordo com a norma supramencionada, a Impugnante demonstrou que realizou a importação das mercadorias para si própria, ou seja, adquiriu a propriedade das mesmas, chocando-se com a própria presunção argüida pela Fiscalização, para conclusão da ocultação do real sujeito passivo.

Diante do exposto, por qualquer prisma se constata que o auto de infração, ora discutido, está eivado de vícios, tendo em vista que o Fisco somente presume (meras suposições) da ocorrência de ocultação do real adquirente das mercadorias importadas, haja vista que não possui qualquer correlação lógica e direta as conclusões levantadas no Relatório Fiscal.

- Do afrontamento ao princípio da legalidade e tipicidade

No Direito Tributário a sanção administrativa tributária tem a mesma conformação estrutural lógica da sanção do Direito Penal.

Junta textos da doutrina de GERALD W. ROTHMANN a respeito do assunto.

O Direito Penal (e por conseguinte o Direito Tributário Penal) contém normas adstritas às normas constitucionais. Assim, está erigido sob a primazia do princípio da legalidade dos delitos e das penas, de sorte que a justiça penal contemporânea não concebe crime sem lei anterior que o determine, nem pena sem lei anterior que a estabeleça; daí a parêmata "nullum crimen, nulla poena sine praevia lege".

Junta textos da doutrina de DAMÁSIO E. DE JESUS a respeito do assunto.

Revela-se, assim, que tanto o poder para restringir a liberdade como para restringir o patrimônio devem obediência ao princípio da tipicidade, sendo que não tendo sido preenchidos pela Impugnante a regra matriz de incidência da norma trazida pelo artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 (não ocultação do sujeito passivo) não há que se exigir a penalidade, pois não cumpre os requisitos dos princípios da legalidade e da tipicidade.

- Da aplicação do princípio do *in dúvida pro contribuinte*

E fato incontrovertido que o artigo 112 do CTN prescreve que, nos casos em que houver dúvida, a lei tributária que define infrações, ou lhe comine penalidades, será interpretada da maneira mais favorável ao acusado, sendo conhecida como o princípio do *in dúvida pro contribuinte*.

O dispositivo abrange duas hipóteses em que deve haver julgamento favorável ao contribuinte se surgirem dúvidas: quando a lei definir infrações ou quando ela cominar penalidades.

Portanto, a melhor interpretação do artigo 112 do CTN que mais se harmoniza com a Carta Magna, é que havendo dúvida o julgador deverá procurar beneficiar o contribuinte em qualquer questão tributária, lembrando que isto não significa uma defesa de sonegação, mas proteção dos direitos fundamentais do cidadão.

Junta textos da doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho a respeito do assunto.

Ao afirmar que a Impugnante não realizou importação por conta própria o fisco não concluiu se estamos diante de uma importação por encomenda ou por conta e ordem, fazendo somente alegações no que concerne na ocultação do sujeito passivo, para então aplicar a pena de perdimento.

Ora, se realmente ocorreu alguma ocultação do sujeito passivo, qual seria então a modalidade de importação realizada?

A resposta a esta indagação está nítida, o próprio Fisco não tem CERTEZA da ocorrência da ocultação do sujeito passivo.

Portanto, levando-se em consideração o princípio do *in dúvida pro contribuinte* e a existência de norma mais benéfica em caso de penalidade que não tenha ocasionado dano ao erário (fato ocorrido nos autos e amplamente demonstrado nesta impugnação), requer-se a substituição da penalidade aplicada nos termos do artigo 33, da Lei nº 11.488/2007 pela penalidade disposta no artigo 67 da Medida Provisória 2.138-35/2001.

## DO PEDIDO

Diante do exposto, em face dos argumentos expendidos, a Impugnante requer o regular conhecimento e remessa para a competente Delegacia da Receita Federal de Julgamento, com o fim de que seja julgada integralmente procedente a presente Impugnação Administrativa, e seja reconhecido a extinção do crédito tributário constante no Auto de Infração, com o consequente arquivamento do Processo Administrativo dele decorrente.

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou, na ementa correspondente, a decisão proferida.

## Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 15/04/2010

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

Ocultação do verdadeiro interessado nas importações.

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

A aplicação da pena de perdimento deriva não do fato da sonegação de tributos, muito embora tal fato se constate como efeito subsidiário, mas da burla aos controles aduaneiros, já que a o objetivo traçado pela Receita Federal do Brasil em pretender possuir controle absoluto sobre o destino de todas mercadorias e bens importados por empresas nacionais.

Insatisfeita com a decisão de primeira instância, a empresa apresenta Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Considera inexistirem provas de que não é a real adquirente das mercadorias. Cita Alberto Xavier em comentários sobre a indisponibilidade do direito tributário para concluir que “*as provas utilizadas pela Fiscalização (NF-e anteriormente emitidas pela Recorrente, site da empresa, prazo para pagamento das mercadorias adquiridas do exterior etc) estão eivados de vícios*” e não demonstram com exatidão as acusações veiculadas no Auto de Infração guerreado.

Procura demonstrar que não participou de qualquer esquema sonegatório, como acusa a Fiscalização Federal, seja com a empresa Alpunto (adquirente das mercadorias), seja com qualquer outra empresa.

Esclarece que, após anos de pesquisa mercadológica e comercial no ramo de produtos eletro-eletrônicos, identificou pouca oferta, no mercado nacional, de peças e unidades prontas para refrigeradores e congeladores, razão pela qual decidiu especializar-se na importação e venda desses produtos. Constatou que as empresas Alpunto e Metalfrio eram as maiores no ramo de fabricação de refrigeradores destinados à exposição para venda de bebidas alcoólicas ou não. Uma vez que ambas exigissem exclusividade, optou pela que pagasse mais pelos produtos, no menor prazo, que foi a empresa Alpunto.

Que, em nenhum momento o Exportador, Imbera, condicionou a venda à entrega a um comprador específico no mercado nacional. Relata que, por ocasião da apresentação do Recurso Voluntário, estudava passar a importar para a Metalfrio, concorrente da Alpunto. Por tudo isso, considera que o fato de as importações terem sido vendidas a um único comprador não caracteriza, como entendeu o Fisco, a venda casada.

Procura demonstrar a impropriedade no uso dado pela Fiscalização Federal ao termo “venda casada”, que, inclusive, não é espécie de negócio normatizado pela legislação aduaneira. Aduz que toda a venda, seja decorrente de importação ou não, se inicia com o pedido de produtos realizado pelo comprador.

Sobre a baixa margem de lucros nas operações de compra e venda, argumenta que “*não cabe ao Poder Público (em especial ao Fisco) intervir ou mesmo opinar qual seria a margem de lucrativa de qualquer negócio realizado entre particulares [...] bem como afirmar,*

*categoricamente, que a porcentagem praticada por ela praticada (sic) é típica de empresas que atuam como interpostas pessoas”.*

Por outro lado, que não necessita de robustas instalações físicas para o desempenho de suas atividades. Argumenta que quem industrializa os produtos vendidos é o comprador, a empresa Alpunto. Ainda mais, utiliza os recintos alfandegários ou Centros de Distribuição para guarda dos produtos importados. Acrescenta que todas as despesas com armazenamento e frete para entrega ao comprador são pagas pela empresa, como comprova a própria documentação juntada aos autos pelo Fisco.

Considera absurda a ilação de que o prazo de pagamento concedido pelo exportador estrangeiro demonstra a ausência de capacidade econômico-financeira da empresa. Questiona como essa constatação convive com a habilitação para importação obtida no Siscomex.

Adiante, explica como entende estarem definidas as três modalidades de importação admitidas pela legislação aduaneira, quais sejam, a importação por conta própria, por conta e ordem e por encomenda, para, então, concluir,

Pois bem.

Analisadas as características de cada modalidade de importação com os fatos apresentados neste instrumento e o *modus operandi* adotado pela Recorrente, depreende-se estar diante de importação por conta própria, haja vista que ela faz vir mercadorias do exterior para revenda a terceiro, visando lucro, sem que esse terceiro mantenha relação negocial com o exportador, realizando pedidos de compra no exterior, bem como negociando preços e prazos para pagamento e realizando o respectivo fechamento de câmbio.

Também, que não ocorreu a ocultação nem a interposição. Não se identifica o ato pelo qual uma pessoa aparenta ser responsável por uma operação da qual não foi efetivamente. Não houve ação ou omissão dolosa tendente a modificar, impedir ou retardar o conhecimento da autoridade fazendária, do fato gerador. Que o Fisco não demonstrou o elemento essencial da interposição fraudulenta, qual seja, o intuito doloso. Que não houve declaração falsa, omissão de documentos ou informações, falsificação de documentos, duplicação de notas fiscais. A origem dos recursos, segue afirmando, ficou bem definida e a escrituração contábil é clara e os tributos foram recolhidos.

Fala sobre as presunções. Sobre estarem apoiadas “*na repetida e comprovada correlação natural entre os dois fatos* considerados”. Explica por que entende desarticulada a presunção de que o Fisco lançou mão. Assim, que não pode ser reconhecida como “*infalível a consequência lógica entre o simples fato da existência de um único comprador das mercadorias, as instalações da Recorrente, os prazos para pagamento das mercadorias e os dados constantes na ‘Home Page’ da empresa e a omissão do real adquirente das mercadorias importadas*”.

Que a presunção legal disponível encontra-se na não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. No caso, isso foi devidamente demonstrado.

Refere-se ao Ato Declaratório SRF nº 7/02, estabelecendo as hipóteses nas quais as mercadorias devem ser consideradas como adquiridas pela pessoa que promoveu a importação realizada por sua conta e ordem.

Que há ausência de tipicidade na conduta do contribuinte na materialização da infração imputada (trinômio: fato típico, antijuridicidade e culpabilidade).

Por fim, requer aplicação retroativa da penalidade disposta no artigo 67 da Medida Provisória 2.158-35/01, em prestígio a princípio *in dúvida pro contribuinte*.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do Recurso.

Para melhor clareza dos preceitos que conduzirão à decisão que será tomada no presente voto, creio que seja de grande interesse que se faça uma breve digressão em torno dos fatos que deram origem à presunção legal que fundamenta exigência fiscal ora combatida.

Ainda que a não comprovação da origem dos recursos empregados em atividade de comércio exterior presuma a ocorrência da interposição fraudulenta, a infração especificada hoje no artigo 689, inciso XXII, combinado com o parágrafo primeiro, do atual Regulamento Aduaneiro – Decreto 6.759/09, matriz legal Lei nº. 10.637/02, é assim identificada.

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).

Trata-se, portanto, de infração por ocultação (i) do sujeito passivo, (ii) do real vendedor, (iii) comprador ou (iv) de responsável pela operação. No final do texto normativo, fica esclarecido que a interposição fraudulenta de terceiros está inserida dentre as hipóteses de ocultação dolosa das pessoas acima relacionadas (*inclusive a interposição fraudulenta de terceiros*).

A ocultação das pessoas elencadas no inciso XXII do Decreto 6.759/09 enseja a aplicação da pena de perdimento da mercadoria, por dano ao Erário, convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro dessas, nos casos em que as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

Necessário sublinhar que a tipificação da infração por dano ao Erário não se vincula aos efeitos ato, ou à sua extensão. Se extrai do texto legal que a ocultação intencional do sujeito passivo, do vendedor, do comprador ou do responsável, caracteriza, por si só, a conduta sancionada. Desnecessário que a fiscalização se esforce em provar a efetiva ocorrência de prejuízo aos cofres públicos.

Com efeito, o que a norma legal intenta coibir é forma de agir do administrado, potencialmente lesiva ao interesse coletivo.

A positivação normativa de regras de coação da conduta de interposição de pessoa não declarada em negociações comerciais envolvendo uma empresa (verdadeiramente) interessada na importação e um exportador estrangeiro tem origem na observação recorrente de operações simuladas, com a omissão de atributos essenciais, influenciando decisivamente a condição do Fisco de alcançar a pessoa com capacidade contributiva, indicar com segurança jurídica plena o enquadramento da operação nas regras de incidência não-cumulativa do Imposto sobre Produtos Industrializados e das Contribuições Sociais, definir a base de cálculo desses gravames, avaliar a aplicação de preço de transferência, determinar o valor aduaneiro das transações etc.

De fato, fundamental que se diga: ainda que a relação de causa e efeito entre a ação do administrado e a pena aplicável possa parecer desigual (de um lado, a falta de informação de que a importação é por conta e ordem ou por encomenda de outra empresa, de outro lado a pena de perdimento das mercadorias), a história por detrás desse instrumento de coação revela razões imperceptíveis à primeira vista.

E nem se diga que a legislação tributária esteja interferindo na liberdade de escolha do particular, na opção pela forma que melhor atende suas necessidades, ou que hostilize indistintamente o negócio jurídico indireto. O que buscou, na verdade, foi prevenir o negócio atípico, sem efeito prático aparente e de conformação reconhecidamente lesiva ao interesse público. Seja por razões econômicas, financeiras, operacionais ou de qualquer outra natureza, o que se espera é que seja perceptível alguma vantagem lícita a justificar a opção pelo caminho menos provável na obtenção de fins equivalentes.

E há que se destacar, ao assim definir, a Lei 10.637/02 não inova em relação aos Decretos-lei nº 37/66 e nº 1.455/76. Lá, assim como aqui, considerou-se configurado o dano ao Erário independentemente da comprovação do efeito lesivo. Para comprovar tal assertiva, basta a leitura das demais hipóteses elencadas no artigo 689 do Regulamento Aduaneiro.

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):

I - em operação de carga ou já carregada em qualquer veículo, ou dele descarregada ou em descarga, sem ordem, despacho ou licença, por escrito, da autoridade aduaneira, ou sem o cumprimento de outra formalidade essencial estabelecida em texto normativo;

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;

(...)

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

(...)

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

(...)

E não me parece que presunções legais dessa ordem devam causar surpresa. Mais do que um expediente aceitável, trata-se de medida indispensável à obtenção dos resultados visados pela Administração Tributária. É um pressuposto que decorre do teor normativo do próprio Código Tributário Nacional, matriz das regras de formação do Sistema Tributário Nacional. A fiscalização e a arrecadação de tributos é amplamente alicerçada na colaboração forçada do sujeito passivo, como bem exemplificam a obrigação de prestar informações e de antecipar o pagamento do tributo. Por seu turno, a legislação ordinária toma emprestado e reproduz esse modelo, e não somente quando obriga a fazer, mas, também, quando limita a iniciativa empreendedora do administrado, como, no caso, pela presunção da ocorrência de infração na conduta que deseja reprimir.

Noutro vértice, faz-se a devida ressalva à possibilidade de desconstituição da presunção legal pela comprovação, segundo as peculiaridades próprias de cada caso e mediante elementos de prova igualmente particulares, que tratou-se de mero erro formal escusável. Desta forma, vê-se também preservada a busca da verdade material, outro dos pilares que sustentam as relações do particular com o Estado.

Antes mesmo da previsão normativa de pena específica para os casos de interposição fraudulenta de terceiros, a legislação novel tratou de disciplinar os efeitos tributários das operações empreendidas nessa modalidade negocial.

O adquirente da mercadoria importada por sua conta e ordem tornou-se responsável solidário pelo Imposto, assim como pela infração – matriz legal Decreto-lei 37/66, com alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 2.158-35/01.

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. A ele passaram a ser 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.

Certos requisitos e condições foram estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro, 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.

A Instrução Normativa 225/02 estabeleceu as regras para consecução do negócio. Esclareceu que a operação por conta e ordem de terceiro era aquela promovida no nome da pessoa jurídica para mercadoria adquirida por outra, mediante contrato previamente firmado (parágrafo único do artigo 1º). As informações a respeito da operação deveriam, obrigatoriamente, retratar a realidade, sob pena de perdimento das mercadorias (inciso I do artigo 4º).

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);

(...)

Dois meses após a edição da IN 225 de 2002, a Lei 10.637/02 alterou o artigo 23 do Decreto-lei 1.455/76, criando previsão específica de infração punível com a perda dos

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/05/2014 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 14/05/2014 p  
or RICARDO PAULO ROSA

Impresso em 15/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

bens no caso de inobservância dos critérios definidos pela Secretaria da Receita Federal para importação por conta e ordem. Até então, a infração vinha sendo enquadrada dentro da hipótese de mercadoria estrangeira, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado.

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

"Art. 23. ....

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

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

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

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

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional."(NR)

No ano seguinte, 2003, a Lei excepcionou as mercadorias cuja pena de perdimento tivesse sido convertida em multa das hipóteses de não incidência do Imposto.

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)

Mais tarde, a Lei 11.281/06 veio disciplinar nova modalidade de importação, denominada importação por encomenda.

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)

Destaque para o manutenção de um dos pilares do controle sobre operação com essas características, qual seja, a necessidade de observação dos critérios e exigências definidos pela Secretaria da Receita Federal.

A Instrução Normativa 634/06, a seguir parcialmente transcrita, definiu os critérios a serem observados nas importações realizadas por encomenda.

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.

§ 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 .

Vê-se que, no intento de coibir práticas negociais danosas, o legislador definiu regras inflexíveis para atuação das ditas empresas prestadoras de serviço de importação, com as quais pretendeu não só alcançar o adquirente ou encomendante da mercadoria importada por sua conta e ordem, sujeitando-o às mesmas regras e condições próprias do importador, como também evitar que a negociação fosse dissimulada, definindo-a, se assim ocorresse, como hipótese de ocultação e/ou interposição.

No caso concreto, a Fiscalização Aduaneira descreve no Auto de Infração controvertido as razões porque considerou que a operação fiscalizada não fora declarada nos termos em que havia sido efetivamente consumada, nos seguintes termos.

1) A empresa exportadora no México (IMBERA) e o comprador no Brasil das mercadorias (ALPUNTO) pertencem ao mesmo grupo (FEMSA), sendo, com isso, pessoas vinculadas. Neste caso, o importador (MARACCINI) atua apenas como um prestador de serviços de importação para a empresa Alpunto;

2) A MARACCINI admitiu, em declaração prestada a esta fiscalização, que recebe encomendas de refrigeradores e suas partes e peças da ALPUNTO e que a partir desta encomenda é que se inicia o processo de importação;

3) A MARACCINI admitiu, em declaração prestada a esta fiscalização, que tem um contrato verbal de fornecimento de mercadorias para a empresa ALPUNTO, o que demonstra que as mercadorias importadas já tinham destinação certa (venda casada);

4) Todas as importações de refrigeradores e suas partes e peças efetuadas pela MARACCINI têm como único adquirente a empresa ALPUNTO, o que mostra que elas já tinham destinação certa (venda casada);

5) A margem de lucro da MARACCINI é muito baixa, cerca de 1,5%. Esta margem é típica de empresas que atuam como interpostas pessoas;

6) A MARACCINI está situada em uma pequena sala comercial emprestada e tem apenas um funcionário. No entanto, entre 2010 e 2011 importou mercadorias no montante de cerca de R\$34.000.000,00. Se a MARACCINI fosse realmente a adquirente das mercadorias, necessitaria de uma estrutura muito maior para operar;

7) A empresa Alpunto (real adquirente) tem capacidade operacional e capacidade econômico-financeira suficiente para realizar operações de comércio exterior em valores elevados. Em esquemas de interposição fraudulenta, os reais adquirentes são empresas com capacidade operacional e econômico-financeira;

8) As mercadorias importadas transitam diretamente do recinto alfandegário para a empresa ALPUNTO, sem transitar por estoques da MARACCINI, o que demonstra que a venda é casada;

9) Conforme se constata pelo site da MARACCINI na internet, ela se apresenta a seus potenciais clientes (compradores de mercadorias importadas) como importador por conta e ordem e encomenda;

10) No período analisado, a empresa ALPUNTO não possuía habilitação (Radar) para importar mercadorias para serem comercializadas, necessitando, com isso, que uma terceira empresa prestasse o serviço de importação (a empresa Maraccini);

11) A MARACCINI, ao começar a importar mercadorias para a ALPUNTO, não tinha capacidade econômico-financeira para tal. As importações só se tornaram viáveis, no que concerne ao pagamento das mercadorias, devido ao financiamento dado pelo exportador, que por sinal, pertence ao mesmo grupo do real adquirente (ALPUNTO);

12) A Maraccini já foi autuada em fiscalização de combate à fraude no despacho (ocultação do real adquirente), em 04/11/2011, pela Alfândega do Aeroporto Internacional de São Paulo.

De sua parte, a Recorrente explica que as importações foram realizadas com base em anos de pesquisa mercadológica e comercial no ramo de produtos eletro-eletrônicos, no qual identificou pouca oferta de peças e unidades prontas para refrigeradores e congeladores, razão porque decidiu especializar-se na importação e venda desses produtos, tendo escolhido a empresa Alpunto para trabalhar com exclusividade.

Lança mão de diferentes linhas de argumentação. Relata que o Exportador nunca condicionou a venda à entrega a um comprador específico; que não necessita de robustas instalações, pois utiliza recintos alfandegários e Centros de Distribuição; que o prazo de pagamento concedido pelo exportador não demonstra falta de capacidade econômico-financeira, até porque está habilitada no Sixcomex; que a Alpunto não mantém nenhuma relação negocial com o exportador; que não houve ação ou omissão dolosa tendente a modificar, impedir ou retardar o conhecimento da autoridade fazendária do fato gerador; que a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações foi demonstrada e que Poder Público não pode imiscuir-se na determinação das margens de lucro definidas pelos particulares.

Sopesando os elementos trazidos pelo Fisco e os contrapontos apresentados pela defesa, sou levado a crer que, de fato, tenha-se configurado a infração imputada à Recorrente.

Desde logo, percebe-se flagrante omissão em relação à vinculação existente entre exportador estrangeiro, empresa Imbera, e a empresa Alpunto, adquirente das mercadorias no mercado interno, ambas pertencentes ao Grupo Femsa. Como é de sabença, a existência de vinculação entre o importador e o exportador pode ser razão impeditiva para aplicação do primeiro método de valoração aduaneira<sup>1</sup>.

Relevante pontuar que, tal como exposto ao longo das considerações introdutórias do vertente Voto, não há que se exigir uma relação de causa e efeito entre o negócio e o dano concreto identificado e quantificado. Por isso, para efeito de enquadramento das ações praticadas no conceito de interposição fraudulenta, não haverá de ser definitiva a existência de vínculo entre adquirente e exportador. Para ilícito deste tipo, passíveis de aplicação as regras de valoração aduaneira, retificando-se, quando for o caso, a base de cálculo sobre a qual incidem os tributos.

Com efeito, a identificação de vínculo entre as partes envolvidas na transação constitui-se apenas em um elemento subsidiário na demonstração das consequências que

<sup>1</sup> 1. O valor aduaneiro de mercadorias importadas será o valor de transação, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, em uma venda para exportação para o país de importação, ajustado de acordo com as disposições do Artigo 8, desde que: a) não haja restrições à cessão ou à utilização das mercadorias pelo comprador, ressalvadas as que:

- (i) sejam impostas ou exigidas por lei ou pela administração pública do país de importação;
  - (ii) limitem a área geográfica na qual as mercadorias podem ser revendidas; ou
  - (iii) não afetem substancialmente o valor das mercadorias;
- (b) a venda ou o preço não estejam sujeitos a alguma condição ou contra-prestação para a qual não se possa determinar um valor em relação às mercadorias objeto de valoração;
- (c) nenhuma parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias pelo comprador beneficie direta ou indiretamente o vendedor, a menos que um ajuste adequado possa ser feito, de conformidade com as disposições do Artigo 8; e
- (d) não haja vinculação entre o comprador e o vendedor ou, se houver, que o valor de transação seja aceitável para fins aduaneiros, conforme as disposições do parágrafo 2 deste Artigo.
- (...)

4. Para os fins deste Acordo, as pessoas serão consideradas vinculadas somente se:

- (a) uma delas ocupar cargo de responsabilidade ou direção em empresa da outra;
- (b) forem legalmente reconhecidas como associadas em negócios;
- (c) forem empregador e empregado;
- (d) qualquer pessoa, direta ou indiretamente, possuir, controlar ou detiver 5% ou mais das ações ou títulos emitidos com direito a voto de ambas;
- (e) uma delas, direta ou indiretamente, controlar a outra;
- (f) forem ambas, direta ou indiretamente, controladas por uma terceira pessoa; ou
- (g) juntos controlarem direta ou indiretamente uma terceira pessoa;

podem advir de operações desta forma organizadas, assim como das possíveis razões para que não se tenha informado a existência de um adquirente pré-determinado das mercadorias no mercado interno, em nome de quem as importações estavam sendo realizadas. A certeza de que a Recorrente atuou como interposta pessoa, contudo, decorre muito mais do modo de agir e da função por ela desempenhada do que de qualquer dano fiscal mensurável.

Seguindo por essa linha de raciocínio, entendo que sejam de grande relevo as informações carreadas aos autos pela Fiscalização Federal acerca das atividades desenvolvidas pela autuada.

Conforme declaração prestada pela própria, as operações objeto do Auto de Infração *sub judice* estão sempre baseadas em encomendas de refrigeradores e suas partes e peças feitas pela empresa Alpunto, com quem admitiu ter um contrato verbal de fornecimento, em regime de exclusividade. Confirmou que toda a importação é precedida de uma encomenda feita pela Alpunto.

Converge com esses dados a informação encontrada no *site* da Recorrente na internet, onde apresenta-se como importador por conta e ordem e por encomenda.

Difícil, diante de tais evidências, admitir que não se esteja diante de uma típica importação por conta e ordem ou por encomenda de terceiro. É da própria índole da Recorrente atuar como importadora por conta e ordem ou por encomenda e, ainda mais, no caso concreto, conforme declaração prestada, todas as importações foram realizadas com base em pedidos recebidos antecipadamente da Alpunto.

Quanto a isso, de se registrar que não é verdade que toda a venda se inicia com o pedido de produtos realizado pelo comprador; pelo menos não da forma como aqui essas transações foram realizadas. Por óbvio que a efetivação de qualquer transação de compra e venda depende sempre da manifestação da intenção de comprar, mas isso não é o mesmo que adquirir o produto somente depois que o comprador manifesta interesse na compra. Essa é a condição que identifica a operação como sendo por encomenda ou por conta e ordem de terceiro.

Como bem destacado no Relatório Fiscal (citando Sílvio de Salvo Venosa, em “Direito Civil – Parte Geral”) a simulação é ato que finge, mascara, camufla, esconde a realidade e a real intenção. É, por sua própria natureza, de difícil e custosa comprovação. A verdade é encoberta de um manto proteção que induz a aparência de um negócio que não guarda correspondência com a vontade.

Por isso, a prova da simulação é realizada, quase sempre, com base em um quadro indiciário, do qual, pela observação dos diversos elementos que lhe constituem, presume-se a ocorrência de outro fato.

Aqui, além das circunstâncias acima descritas, tem-se, ainda, que o importador praticou preços que determinaram uma margem de lucro de apenas 1,5%; não contava com instalações condizentes e nem tinha capacidade econômico-financeira para movimentar os 34 milhões de reais importados ao longo dos anos de 2010 e 2011 e remetia as mercadorias importadas diretamente do recinto alfandegário para a empresa Alpunto.

As explicações apresentadas pela Recorrente para esses fatos não convencem.

Primeiro, a menção à baixa margem de lucro praticada não se deve ser entendida como uma intromissão da Secretaria da Receita Federal sobre a expectativa de lucro das empresas. Como disse, há um quadro indiciário constituído pela Fiscalização, no qual cada elemento precisa ser apontado e valorado enquanto meio de prova.

É claro que chama a atenção a baixa margem de lucro observada. Como bem apontado pelo Fisco, ela remete às margens praticadas na prestação de serviços de importação e não nas transações de compra e venda.

Aliás, se é pertinente (embora, como disse, desnecessário) referir-se ao prejuízo provavelmente causado pelas partes, reside aí mais uma evidência de dano ao Erário. Preços baixos reduzem a base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados e, uma vez que o adquirente não esteja equiparado a industrial, justamente por não ter sido informado como adquirente ou encomendante, resta a cadeia de incidência do tributo encerrada prematuramente e com redução artificial da base imponível.

Também a capacidade econômico-financeira da autuada remete a um dano. Como ficou claro no Relatório Fiscal, quem detém poder econômico para fazer frente às importações é a empresa Alpunto. A Recorrente, ao contrário do que afirma, tinha habilitação para importar apenas 22.000,00 dólares americanos para período de seis meses.

Como se vê, inadmissível a cogitação de que a operação não represente ameaça de dano ao Erário.

Noutro giro, o argumento de que as operações estão em conformidade com o Ato Declaratório Interpretativo SRF 07/02 deve ser veementemente rejeitado. Na verdade, a operação, que deveria ter sido declarada como por conta e ordem de terceiro ou por encomenda, com emissão de notas fiscais de serviço por parte do importador, foi feito ao arrepio da Lei, pela ocultação do real comprador, com interposição fraudulenta.

Finalmente, melhor sorte não assiste à parte no que concerne à multa aplicada.

Antes de adentrar à possibilidade de retroação de pena mais branda do que a cominada, é necessário mencionar que a Recorrente requer, de forma pouco usual, a aplicação retroativa da penalidade disposta no artigo 67 da Medida Provisória 2.158-35/2001 em lugar da pena prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, como normalmente acontece.

Quanto a isso, parece-me que não haja qualquer possibilidade de aplicação da pena prevista no artigo 67 da Medida Provisória 2.158-35/2001 em substituição à multa de conversão da pena de perdimento. De fato, desconheço jurisprudência que tenha admitido tal possibilidade.

A pena do artigo 67 da MP aplica-se na hipótese de relevação de pena de perdimento decorrente de infração de que não tenha resultado falta ou insuficiência de recolhimento de tributos federais. Não se tem notícia de que a pena, aqui, tenha sido relevada.

Já quanto à possibilidade de aplicação do instituto da retroação benigna por força da multa instituída posteriormente pela Lei nº 11.488/2007, apresento, a seguir, as considerações que considero apropriadas.

A multa de dez por cento do valor da operação, aplicável à pessoa jurídica que cede o nome não revogou a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias aplicada nos casos de infração por interposição fraudulenta.

A Orientação Coana/Cofia/Difia s/n, datada de 11 de julho de 2007, que trata da aplicação de multa na cessão de nome a terceiro, em operações de comércio exterior, chega à seguinte conclusão.

Em resumo, conclui-se que se aplicam as seguintes disposições legais, às hipóteses abaixo enumeradas:

Interposição fraudulenta presumida pela não comprovação da origem dos recursos:

Pena de perdimento da mercadoria, com base no art. 23, inciso V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

Proposição de inaptidão da inscrição do CNPJ da pessoa jurídica (art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430/96, e art. 41, **caput** e parágrafo único, da IN RFB nº 748/2007);

Interposição fraudulenta comprovada, seja pela identificação da origem do recurso de terceiro, seja pela constatação da ocultação por outros meios de prova:

Pena de perdimento da mercadoria, com base no art. 23, inciso V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

Multa de 10% do valor da operação acobertada, aplicada sobre o importador, conforme dispõe o art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

De fato, não tenho qualquer dúvida de que jamais a intenção do legislador foi no sentido cominar penalidade mais branda nos casos de interposição fraudulenta de pessoas. Basta observar que em nenhum momento se disse que a multa decorrente da conversão da pena de perdimento, especificamente nos casos de interposição fraudulenta, deixaria de ser equivalente ao valor aduaneiro e passaria a ser de dez por cento do valor da operação. Seria de se perguntar por que razão o legislador teria destacado uma das ocorrências tipificadas como dano ao Erário, que sujeitam a mercadoria à pena de perdimento, para, em circunstâncias nas quais a mercadoria não pudesse ser apreendida, o perdimento fosse convertido não em valor compensatório, mas em inexpressivos dez por cento deste. Creio que, fosse essa a ideia, a primeira medida deveria ter sido no sentido de determinar a exclusão da infração do rol de situações compreendidas no conceito de dano ao Erário, já que a este deve ser necessariamente associado penalidade gravíssima de perdimento das mercadorias, ou, alternativamente, de multa no valor desta.

Além do mais, as disposições legais a respeito são claras ao indicar, como consequência da aplicação da multa de dez por cento, a exclusão da hipótese de declaração de inaptidão, a teor do parágrafo único do artigo 33 da Lei nº 11.488/07. Dito dispositivo esclarece que, à hipótese prevista no caput (aplicação da multa de dez por cento pela cessão do nome) não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (declaração de inaptidão).

Também não creio que se esteja negligenciando o princípio que protege o apenado da aplicação de mais de uma penalidade à mesma conduta.

Primeiro, devemos lembrar que é grande a quantidade de situações para as quais há previsão legal de aplicação de mais do que uma penalidade em vista de uma mesma ocorrência, bastando que as infrações decorrentes sejam de natureza distinta. Veja-se o caso do

erro de classificação. Ele sujeita o infrator à multa de um por cento do valor da operação, multa de setenta e cinco por cento da diferença de tributos e, muitas vezes, multa de trinta por cento do valor das mercadorias. E nem se fale dos casos de subfaturamento na importação.

Segundo, é preciso compreender que, desde o começo, todas as disposições legais foram sendo concebidas à luz da interpretação jurídica dada às ocorrências identificadas no mundo real, a partir do que forjaram-se instrumentos capazes de alcançar todas as pessoas envolvidas.

Um dos pontos de partida deste empreendimento foi a interpretação de lavra da Procuradoria da Fazenda Nacional – Parecer PGFN CAT 1.316/01, por meio da qual ficou assentado que o contribuinte do imposto é sempre a pessoa cujo nome consta no conhecimento de carga, independentemente de quem estiver efetivamente interessado na aquisição das mercadorias ou fizer as negociações prévias. Como consequência, as autuações obrigatoriamente passaram a indicar como contribuinte do Imposto a pessoa informada nas declarações de importação como sendo o importador das mercadorias, restando incluir o adquirente no mercado interno como solidário na operação. Por isso, ao aplicar a multa compensatória nos casos de mercadorias sujeitas à pena de perdimento, forçosamente identifica-se como contribuinte a pessoa que registrou a declaração de importação, embora pretenda-se apenar o verdadeiro proprietário destas mercadorias, que figura como responsável solidário.

Finalmente, cumpre destacar que o assunto está hoje claramente regulamentado no Regulamento Aduaneiro em vigor – Decreto 6.759/09.

Art. 727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (Lei no 11.488, de 2007, art. 33, caput).

(...)

§ 3º A multa de que trata este artigo não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas.

Por tudo o que foi exposto e, especialmente, pela outorga, à Secretaria da Receita Federal, da competência para estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por encomenda (Lei 11.281/06), sob pena de a operação ser presumida por por conta e ordem de terceiros, VOTO por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões, 23 de abril de 2014.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Relator

CÓPIA