



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10380.724936/2014-60
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-011.345 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de outubro de 2021
Recorrente PROTENDIDOS DYWIDAG LIMITADA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 15/10/2013, 22/10/2013

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal são solidariamente obrigadas em relação ao crédito tributário. A pessoa, física ou jurídica, que concorra, de alguma forma, para a prática de atos fraudulentos ou deles se beneficie responde solidariamente pelo crédito tributário decorrente.

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA.

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, bem como a prática de interposição fraudulenta, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, negar provimento aos recursos voluntários. Divergiu a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada) para dar provimento. O Conselheiro Marcos Antonio Borges (suplente convocado) não votou neste julgamento, em razão de o Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes ter votado no julgamento iniciado na sessão de 22 de setembro de 2021.

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Relatora e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jose Adao Vitorino de Moraes, Semiramis de Oliveira Duro, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Jucileia de Souza Lima, Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausentes o conselheiro Ari Vendramini e o conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes.

Relatório

Visando à elucidação do caso, adoto e cito o relatório do constante da decisão recorrida, Acórdão no **07-37.550- 1ª** da Turma da DRJ/FNS (fls 560/576):

Trata-se de lançamento do valor de R\$ 346.474,71, relativo a multa de 100% do valor aduaneiro de mercadorias sujeita a pena de perdimento, não localizada, consumida ou revendida, decorrente da ocultação do real encomendante para as operações amparadas pelas declarações de importação (DI) 13/2034142-1 e 13/2082309-4.

Há termo de Sujeição Passiva Solidária lavrado em nome da SIEMENS (fls. 48). Informa a fiscalização que:

- as DI em epígrafe foram parametrizadas no canal verde de conferência, contudo houve bloqueio devido a indícios de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiro.

- havia indícios de irregularidades decorrentes da logística utilizada pela empresa ser inadequada para uma importação para uso próprio;

- a autuada não apresentou respostas aos questionamentos formulados, evitando dar maiores explicações acerca das importações realizadas e limitando-se a arguir o sigilo de seus dados, alegando ser a fiscalização um procedimento infundado e arbitrário;

- A PROTENDIDOS DYWIDAG promoveu a importação, através do Aeroporto de Fortaleza, de peças e acessórios para montagem de torres eólicas, cujo exportador no exterior, sócio da autuada, é a DYWIDAG SISTEMAS CONSTRUCTIVOS S.A., da Espanha;

- Entre janeiro de 2013 e abril de 2014, a empresa registrou 15 DI, todas provenientes da DYWIDAG SISTEMAS CONSTRUCTIVOS S.A. ou da DYWIDAG SYSTEMS INTERNATIONAL GMBH, da Alemanha, ambas pertencentes ao mesmo grupo empresarial presente em vários países;

- a PROTENDIDOS assinalou, no preenchimento dos dados das DI destes autos, não possuir vínculo com o exportador, declarando todas importações por conta própria;

- a PROTENDIDOS, cujas duas sedes estão localizadas no estado de São Paulo, foi categórica e negou a existência de um cliente predeterminado, apesar de não possuir no local e importação (Fortaleza) qualquer filial ou depósito conhecido, revelando que a empresa estaria importando para satisfazer a encomenda de uma empresa da região ou estaria contrariando a logística mais econômica para importação dos bens;

- mesmo recusando-se a prestar integralmente as informações solicitadas pela fiscalização, a autuada deixou claro em uma das suas respostas que as mercadorias importadas seriam para atender contrato existente entre a PROTENDIDOS e a SIEMENS;

- intimou a SIEMENS e ficou comprovado que houve uma importação por encomenda da SIEMENS, onde estaria a PROTENDIDOS obrigada a fornecer equipamentos para industrialização da encomendante;

- não há de se confundir a importação havida neste caso com importação de insumos para industrialização própria da autuada, pois os equipamentos importados serão industrializados pela destinatária das mercadorias, a SIEMENS, com vistas a contestar a PROTENDIDOS, que trouxe a seu favor as Soluções de Consulta (SC) nº 9 de 2010 e a nº 119, de 2007, como justificativa para a operação realizada;

- A verdadeira natureza do negócio jurídico havido entre as partes ficou absolutamente evidenciada após a decisão judicial que determinou a entrega das mercadorias mediante prestação de garantia, conforme contido nos autos do processo judicial nº 0803154-10.2013.4.05.8100T;

- decorrente do fato de que as mercadorias foram liberadas mediante ordem judicial, intimada a empresa SIEMENS a dizer se ainda encontravam-se em seu estoque,

informou que já havia ocorrido saída para consumo, razão pela qual se aplicou a multa de 100%.

A SIEMENS, pugna (fls. 359/366) nos seguintes termos;

Em sede de preliminar, argumentos de ordem legal e jurisprudencial para:

- pedir o sobrestamento do presente processo até o trânsito em julgado das ações judiciais.
- requerer a nulidade do crédito conforme previsto no inciso I do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, alegando preterição do direito de defesa em razão do prazo de 20 dias oferecido para apresentação de impugnação.
- excluí-lo do pólo passivo, por entender que as providências estavam a cargo do importador, logo não tem responsabilidade sobre a operação realizada em desacordo com as normas.

No mérito, apresenta argumentos para defender as seguintes teses:

- a operação tratou-se apenas de revenda no mercado interno de mercadorias importadas;
- não ficou caracterizado o elemento fraude, logo não há interposição fraudulenta na operação;
- contestação de sua situação na condição de sujeito passivo solidário no lançamento;

Apresenta ainda, em seus argumentos de mérito, a proposta de produção de provas para ratificar suas alegações.

A PROTENDIDOS pugna (fls. 384/408) nos seguintes termos:

Em sede de preliminar, apresenta argumentos para pedir o sobrestamento do presente processo até o trânsito em julgado das ações judiciais.

Caso não atendida a primeira preliminar, requer a nulidade do crédito conforme previsto no inciso I do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, alegando preterição do direito de defesa em razão do prazo de 20 dias oferecido para apresentação de impugnação.

Caso não atendida a segunda preliminar, requer nulidade por vício formal, referindo-se a sua inserção nos autos como sujeito passivo do crédito tributário lançado, trazendo jurisprudência que entende aplicável a seu favor, pois entende que não poderia ter sido autuado com aplicação da multa de 100%, porém, caso houvesse praticado a infração, pela aplicação da multa de 10%, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, por ser o importador ostensivo na operação realizada.

No mérito, apresenta argumentos de ordem legal, doutrinária e jurisprudencial para alegar que inexistem elementos caracterizadores da interposição fraudulenta de terceiros no presente caso, pleiteando a insubsistência do lançamento da multa aplicada.

Apresenta ainda, o seguinte pedido:

Em sessão de julgamento (fls 445), foi emitida resolução para fins de garantir o direito ao contraditório e ampla defesa, sendo os autuados novamente intimados a apresentar impugnação no prazo legal de 30 dias, já que haviam recebido inicialmente o prazo de apenas 20 dias.

A SIEMENS informa que ratifica (fls. 453) os mesmos termos de sua impugnação apresentada anteriormente, sem inovação na argumentação.

A PROTENDIDOS apresenta nova peça impugnatória (fls. 493/521), similar à entregue anteriormente (fls. 384/408), com mesmos argumentos, inovando apenas com uma alegação de cerceamento do direito ao contraditório e ampla defesa, pelo erro de referência ao número do processo administrativo no documento de sua nova citação.

Analizada a manifestação de inconformidade, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou improcedente, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 15/10/2013, 22/10/2013

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal são solidariamente obrigadas em relação ao crédito tributário. A pessoa, física ou jurídica, que concorra, de alguma forma, para a prática de atos fraudulentos ou deles se beneficie responde solidariamente pelo crédito tributário decorrente.

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA.

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, bem como a prática de interposição fraudulenta, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. SOLUÇÃO DE CONSULTA. VINCULAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO. REQUISITOS

A Solução de Consulta, emitida nos termos previstos pela legislação processual tributária, consiste em orientação oficial sobre o caso consultado, que vincula a Administração Tributária em relação apenas ao sujeito passivo consulente, até que venha de ser alterada. O efeito *erga omnes* das soluções de consultas emitidas somente se dá nos casos previstos na legislação

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 15/10/2013, 22/10/2013

NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se a Pessoa Jurídica, revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

PRODUÇÃO DE PROVAS. SOLICITAÇÃO.

A solicitação para produção de provas deve estar acompanhada da motivação que a justifique sob pena de seu indeferimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Foi apresentado Recurso Voluntário pela PROTENDIDOS DYWIDAG LIMITADA (FLS. 589/618) e também pela Siemens Ltda (fls. 621/665), no voto serão analisados ambos os recursos.

Esta Turma do Carf, por meio da Resolução no. 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária (fls. 694/698), converteu o julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem intimasse a Recorrente a apresentar cópia integral das peças processuais referentes Medida Cautelar Inominada sob nº 08033154-10.2013.4.50.8100 e Ação Anulatória sob o nº 0803715-34.2013.4.05.8100.

Foram juntados os documentos às fls. 716/1255.

É o relatório.

Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira

Os Recursos Voluntários apresentados pela PROTENDIDOS DYWIDAG LIMITADA (fls. 589/61) e pela Siemens Ltda. (fls. 621/665) são tempestivos e devem ser conhecidos.

I - RECURSO VOLUNTÁRIO APRESENTADO PELA PROTENDIDOS DYWIDAG LIMITADA

As razões apresentadas pela PROTENDIDOS DYWIDAG LIMITADA são as seguintes:

1. Preliminares

1.1. Procedimento Especial Aduaneiro Sub Judice

1.2. Cerceamento de Defesa da Recorrente

1.3. Ilegitimidade Passiva da Recorrente/Erro de Tipificação

2. Mérito

2.1 Da Inexistência de elementos caracterizadores da interposição fraudulenta de terceiros

2.2 Da Importação por encomenda e da interposição fraudulenta

2.3 Cliente pré-definido e encomendante predeterminado

Analisaremos cada uma dessas razões:

1. Preliminares

1.1. Procedimento Especial Aduaneiro Sub Judice

Alega preliminarmente a PROTENDIDOS que ingressou com Medida Cautelar Inominada sob nº 08033154-10.2013.4.50.8100 e Ação Anulatória sob o nº 0803715-34.2013.4.05.8100, ambas na 7ª Vara da Justiça Federal na Seção Judiciária do Ceará. Na Ação Cautelar, requer a liberação das mercadorias apreendidas e, na Ação Anulatória, questiona a legalidade do TERMO DE RETENÇÃO E INICIO DE FISCALIZAÇÃO Nº 012/2013, que deu o ensejo à investigação, a qual culminou na lavratura do Auto de Infração nº 0317700/00040/14.

Informa a PROTENDIDOS que, em sede judicial, alega a nulidade do Termo de Retenção e Início de Fiscalização pela ausência de motivação dos indícios de irregularidade na importação. Entende que a Fiscalização deveria ter fundamentado os indícios que acarretaram o início do procedimento especial conhecido como “canal cinza”.

Informa também que a Juíza entendeu pela existência da fumaça do bom direito, concedendo em sede cautelar a liberação da mercadoria. Informa ainda que o processo anulatório está pendente de julgamento.

Na decisão de piso, entendeu-se que as ações impetradas se referem a mercadorias retidas, por meio de lavratura de Termo de Retenção e questionam a aplicação do procedimento fiscal sobre a autuada e não se referem ao tema objeto destes autos; e que, em consequência, não haveria amparo legal para o pedido de sobrestamento do presente processo.

Considerando a Resolução no. 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária (fls. 694/698), que converteu o julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem intimasse a Recorrente a apresentar cópias integral das peças processuais referentes Medida Cautelar Inominada sob nº 08033154-10.2013.4.50.8100 e Ação Anulatória sob o nº 0803715-34.2013.4.05.8100, e as informações juntadas pela Recorrente (fls. 716/1255), conclui-se que realmente não se caracteriza a concomitância, devendo ser dado andamento a este processo administrativo fiscal.

1.2. Cerceamento de Defesa da Recorrente

A PROTENDIDOS alega cerceamento de defesa porque recebeu cópias de processo diferente do de sua autuação, ou seja, que a ciência de sua autuação no presente processo foi enviada informando entrega em arquivo PDF das folhas 02/81 e 445 do processo 11131.720137/2014-19.

Conforme se consignou na decisão recorrida, a PROTENDIDOS, já havia recebido as cópias de sua autuação, para a qual não houve inovação, ou seja, já tinha ciência formal, sem qualquer restrição de conteúdo de todos os documentos e termos que envolviam a infração a ele imputada; assim, a própria peça impugnatória, quase que integralmente repetida, deixa claro que a PROTENDIDOS tem pleno conhecimento dos termos que envolvem sua autuação, sejam as provas, descrição dos fatos e fundamentação legal, atendendo na íntegra o previsto no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972. O mesmo aspecto se observa em relação ao Recurso Voluntário.

Portanto, as peças de defesa - Impugnação e Recurso Voluntário - foram elaboradas com aprofundamento nas questões de fato e de direito, próprias de quem tem conhecimento exato das questões de direito e de fato em pauta. Não há se mencionar cerceamento do direito de defesa.

1. 3. Ilegitimidade Passiva da Recorrente/Erro de Tipificação

Argui a PROTENDIDOS que no caso em pauta não seria mais devida a multa de 100% sobre o valor aduaneiro da mercadoria em substituição à pena de perdimento, pois a alteração promovida pelo art. 33 da Lei nº 11.488/2007 teria imposto a aplicação da multa de 10% do valor da operação. Defende que seria o caso de aplicação de penalidade menos severa.

No entanto, a correta leitura do art. 33 da lei 11.488/07 evidencia que o único efeito desse comando legal foi o de efetivar a substituição da penalidade de inaptdão do CNPJ pela de multa de 10% sobre o valor da operação acobertada para os importadores que cedessem

seu nome para acobertar o real interveniente em operação de comércio exterior. Referida norma não faz nenhuma alusão à pena de perdimento de mercadoria prescrita no decreto-lei 1.455/76.

Razões de política fiscal levaram o legislador a extirpar a penalidade de inaptdão do CNPJ, até então prevista no art. 81 da lei 9.430/96 c/c art. 34, III e 41, III, da IN SRF 568/05.

Por sua vez, o art. 23, V, §§ 1.º e 3.º, do Decreto-lei 1.455/76 continua a sancionar o agente que oculta o verdadeiro adquirente em importação, ainda que mediante a cessão de seu nome, sendo-lhe aplicável a pena de perdimento da mercadoria ou multa substitutiva.

Antes da lei 11.488/07, a conduta de ceder o nome para acobertar o real interveniente em importação gerava duas penalidades: o perdimento da mercadoria ou multa substitutiva e a inaptdão de CNPJ. Agora, à luz das normas vigentes, tem-se como consequência a aplicação de multa de 10% no lugar da inaptdão do CNPJ, sem prejuízo do perdimento da mercadoria. Tal se dá porque o ato de ceder o nome para acobertar o real adquirente em importação tem o condão de configurar o cometimento de duas infrações, previstas no art. 23, V, do Decreto-lei 1.455 e no art. 33 da Lei no. 11.488/07. Cada infração corresponde uma penalidade. O próprio art. 99 do Decreto-lei 37/66 contempla a aplicação cumulativa das penas correspondentes à prática de duas ou mais infrações.

O entendimento de que as sanções ora analisadas podem ser aplicadas cumulativamente foi consolidado no art. 727, § 3.º, do decreto 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro), o qual determina expressamente que a multa de 10% do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome não prejudica a pena de perdimento das mercadorias importadas ou exportadas.

As normas em pauta não se chocam, mas sim se complementam na defesa dos bens jurídicos que visam a proteger, de modo que ambas vigoram sem qualquer prejuízo à sua aplicação. Dessarte, após o advento da lei 11.488/07, o importador ostensivo continua sujeito à pena de perdimento da mercadoria ou a penalidade pecuniária substitutiva.

Ademais, essa matéria está efetivamente consolidada neste CARF, por meio de Súmula que vincula o entendimento desta turma, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 155

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

Portanto, não assiste razão à Recorrente neste ponto.

2. Mérito

2.1 Da Inexistência de elementos caracterizadores da interposição fraudulenta de terceiros

Alega a PROTENDIDOS que possuía ativo circulante no montante de R\$ 13.013.459,74, conforme balanço patrimonial de 2012, e que tinha lastro monetário e capacidade operacional e financeira para realizar importação de mercadoria no montante de R\$ 366.959,18; que a Receita Líquida da Protendidos em 2012 foi de R\$ 36.299.396,45. Defende que, nesse contexto, não há que se mencionar presunção de interposição fraudulenta de terceiro. Assevera

que a fraude e a simulação não podem ser presumidas, mas devem ser comprovadas. Defende que não houve nenhuma prova conclusiva contra a Recorrente.

Passemos à análise da decisão recorrida. Conforme consta desta decisão, foram comprovados nos autos:

- a existência de contrato entre SIEMENS e PROTENDIDOS, prévio ao registro das DI, por meio de ordens de compra (fls. 277/279), datadas de 14/10/2013, tendo um único destinatário das mercadorias importadas, a SIEMENS, conforme esta declara em resposta a intimação efetuada pelo fisco (fls. 272/273);
- a relação societária entre a exportadora no exterior e a importadora no Brasil (fls. 07/08), respectivamente DYWIDAG e PROTENDIDOS DYWIDAG (fls. 59/61), a qual não foi declarada nas DI;
- no registro das DI a PROTENDIDOS declara-se importador e adquirente das mercadorias ali descritas, logo que as operações ocorridas foram declaradas como por sua conta e ordem própria (fls. 49/51);
- as mercadorias, depois do desembaraço foram enviados diretamente a SIEMENS, por terem sido vendidas conforme Nfe 000.006.724 (fls. 14) sem sofrer qualquer tipo de processo de industrialização por parte da PROTENDIDOS ou armazenamento em suas instalações;

Conforme consta da decisão de piso, os fatos foram verificados com base no teor da resposta a intimação (fls. 272/273), destacando-se as dos itens 1, 4 e 8, que a SIEMENS enviou à auditoria fiscal, por meio da qual confirma que tinha ciência de que os produtos encomendados juntamente a PROTENDIDOS, previamente ao registro da DI, seriam importados e depois entregues diretamente nas suas instalações de TRAIRI-Ceará:

Além disso, evidenciou-se a realização de encomenda prévia de produto a ser importado porque na Nota de Compra (fls. 279) havia a cláusula CIF (custo, seguro e frete) dos INCOTERMS (Termos Internacionais de Comércio). Estes servem, conforme se anotou na decisão de piso, para definir, dentro da estrutura de um contrato de compra e venda internacional, os direitos e obrigações recíprocos do exportador e do importador.

Transcrevem-se as explicações, muito elucidativas, constantes da decisão de piso:

Diante das alegações apresentadas na impugnação, é importante esclarecer o que é a importação por conta e ordem de terceiros e a importação por encomenda. A importação por conta e ordem foi primeiro referenciada na MP 2158-35/2001 (art. 79), porém o legislador ordinário jamais cuidou de defini-la.

Costuma-se delinear seu conceito a partir do art. 27 da Lei 10.637/2002. Segundo a dicção desse artigo, a importação realizada mediante utilização de recursos de terceiro é presumida como sendo por conta e ordem deste. A partir daí, muitos defenderam ser esse o próprio conceito de importação por conta e ordem.

Contudo, se o adiantamento de recursos é hipótese de presunção da importação por conta e ordem, isto significa necessariamente que o instituto não se resume a esta única hipótese. Há de haver hipótese(s) outra(s) em que a importação por conta e ordem não é presumida, mas sim comprovada de maneira cabal. Não fosse assim, o dispositivo deveria atestar que a importação por conta e ordem simplesmente é aquela que se realiza mediante uso de recursos de terceiros.

No exercício do poder regulamentar, a então Secretaria da Receita Federal editou a IN SRF nº 225, de 2002, na qual entende a importação por conta e ordem de terceiro como sendo aquela em que o importador “promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de

importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado (...)"

Posteriormente, com a edição da IN SRF nº 247, de 2002, refinou-se o entendimento, esclarecendo que se considera adquirente da mercadoria aquele que a encomendou (art. 12).

Entende-se, assim, que naquele momento existiam duas modalidades de importação:

- 1) a importação "por conta própria"; e,
- 2) a importação "por conta e ordem de terceiro".

No segundo tipo podia ser: (i) presumido, quando havia utilização de recursos de terceiros na importação; (ii) comprovado, quando evidenciado que a mercadoria foi adquirida/encomendada por terceiro.

Contudo, sobreveio a Lei 11.281, de 2006, que estabeleceu a importação por encomenda como uma modalidade autônoma, diferente da importação por conta e ordem (art. 11). Não obstante, tão logo regulada, essa modalidade passou a ter os mesmos efeitos e consequências da importação por conta e ordem de terceiros.

Em conclusão, há de se ter em mente que, no que se refere aos intervenientes nas operações de comércio exterior, pelo menos desde 2002, a legislação brasileira é muito clara na imposição de total transparência quanto aos sujeitos envolvidos nas operações de importação.

Destaque-se a amplitude do rol de pessoas que não devem ser ocultadas, nos termos do inciso V do art. 23 do Decreto-Lei 1.455/76, no qual se inclui o encomendante.

Desse modo, as operações nas quais exista a intervenção de um terceiro elemento, oculto ao que se possa perceber numa análise da DI e/ou dos respectivos documentos instrutivos, são de longa data reprovadas.

A razão para tamanho rigor está no fato de que o controle aduaneiro não tem fins exclusivamente fiscais, sendo relevante também para fins de preservação da ordem sanitária, da segurança nacional e de proteção do meio ambiente, conforme expresso no art. 574 do Decreto nº 6.759, de 2009 - Regulamento Aduaneiro (RA) de 2009. O prejuízo causado ao controle aduaneiro pela omissão de informações relevantes não pode ser superado pela eventual inexistência de ônus tributários.

A indicação do destinatário das mercadorias é de essencial importância para o regular exercício das competências aduaneiras, exercendo influência na tomada de decisão acerca da amplitude e profundidade das atividades fiscalizatórias sobre os bens importados e sobre as pessoas jurídicas intervenientes (parametrização).

Acrescente-se ainda outro efeito, desta vez tributário, importante na transparência deste tipo de operação, pois conforme determina o artigo 145 da Lei nº 11.281, de 2006, aplicam-se ao importador e ao encomendante as regras de preço de transferência de que tratam os artigos 186 a 247 da Lei nº 9.430, de 1996. Em outras palavras, se o exportador estrangeiro, nos termos dos artigos 23 e 24 dessa lei, estiver domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida e/ou for vinculado com o importador ou o encomendante, as regras de "preço de transferência" para a apuração do imposto sobre a renda deverão ser observadas.

Foi por essas razões que o legislador estipulou que "consideram-se dano ao Erário" as infrações descritas no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, pois independentemente do desfalque econômico efetivo, tais condutas são tão graves ao controle aduaneiro, que se decidiu considerá-las danosas por si mesmas, despidendo quaisquer considerações ulteriores.

Para não restar dúvidas quanto à forma regular de realizar operações de comércio exterior onde houvesse diversos intervenientes envolvidos, tais quais importador e encomendante, e caracterizar a irregularidade na inobservância ou desobediência da regras previstas na legislação, o legislador definiu no §1º do art. 11 da Lei nº 11.281, de 2006, que a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) estabelecerá os requisitos e

condições para realização, de forma regular, da importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado.

A RFB, exercendo a competência legalmente lhe atribuída, editou a IN SRF nº 634, de 2006, onde estabelece requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora em operações procedidas para revenda a encomendante predeterminado.

Logo, o que se pode concluir é que, a realização de uma operação de comércio exterior por encomenda, ou seja, envolvendo um importador e um encomendante pré-determinado, encontra amparo legal na legislação, porém exige, para fins de externar a sua regularidade, observância de que as pessoas envolvidas não devam ser ocultadas ao fisco nos documentos e declarações prestadas ao ente fiscalizador por ocasião da operação de importação.

As operações em pauta, realizadas pela PROTENDIDOS e pela SIEMENS, conforme se concluiu na decisão de piso, enquadram-se, à luz do art. 11 e seus parágrafos da Lei 11.281, de 2006, e do quadro legal e probatório trazidos aos autos, nas condições previstas na legislação para caracterização da importação por encomenda. Reproduzimos a legislação:

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)

Na operação em análise, verifica-se que o registro da declaração de importação foi realizado com a ocultação do encomendante pré-determinado, a empresa SIEMENS; ou seja, sem observância da legislação. Foi desrespeitada especificamente a legislação que estabelece os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora, constantes da IN SRF nº 634, de 2006, da qual reproduzimos excerto:

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

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

Art. 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 .

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

Diante desse contexto, mister adotar a conclusão da decisão de piso, no sentido de que houve a ocultação, ao Fisco, por parte da PROTENDIDOS, do encomendante pré-determinado, neste caso a empresa SIEMENS. Devendo, portanto, ser aplicado o disposto no inciso V e §§ 1º e 2º do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976:

Decreto-Lei nº 1.455, de 1976:

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

I - ...;

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)

...

§ 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 20 de dezembro de 2010)

Portanto, não assiste razão às Recorrentes neste ponto.

2.2 Da Importação por encomenda e da interposição fraudulenta

Neste item, a PROTENDIDOS defende que a interposição fraudulenta é uma figura delituosa que só se define e tipifica relativamente a uma intermediação comercial que vise a ocultar, em artifício doloso, o real comprador ou real vendedor, ou ainda o responsável pela operação, somente se os recursos empregados tiverem origem ilícita oriunda de um crime antecedente.

No entanto, essa condição aventada pela Recorrente não está prevista na Lei. A Lei simplesmente indica os casos de interposição fraudulenta como suscetíveis de pena de perdimento e apresenta uma presunção de iuris de dano ao erário.

Anote-se que no comércio exterior, a grande massa das importações (mais de noventa por cento é liberada sem conferência física), se não houver veracidade nas informações sobre o real adquirente, quando o Fisco, na revisão aduaneira, descobrir irregularidades, subfaturamentos e outros problemas, ficará atrelado a um importador fictício, o conhecido “laranja”, na maioria das vezes sem capacidade econômica de responder pelas irregularidades e pelo dano ao erário.

Assim, conforme consta a decisão recorrida, o escopo é resguardar vários valores, dentre os quais, tributos incidentes nas operações de comércio exterior, o controle aduaneiro, e outros controles e interesses.

Desse modo, carece de razão a Recorrente também neste ponto.

2.3 Cliente pré-definido e encomendante predeterminado

Neste item, a PROTENDIDOS defende que saber para quem o produto será vendido é diferente de ter um encomendante predeterminado. Assevera que o importador responde por todos os riscos consumeristas, concorrenciais etc. Afirma que no caso do encomendante, os riscos são por conta do encomendante.

No entanto, esse argumento recai nas mesmas questões anteriores. Importação por encomenda é diferente de importação por conta e ordem. Na encomenda, o encomendante não assume os riscos do negócio, mas, mesmo assim, a Lei exige, que o encomendante seja informado na declaração de importação.

II - RECURSO VOLUNTÁRIO DA RESPONSÁVEL SOLIDÁRIA

Passemos agora à análise do Recurso Voluntário apresentado pela SIEMENS LTDA, autuada como responsável solidária. Ela alega sinteticamente que não poderia constar como sujeito passivo solidário porque quem praticou os atos questionados foi a PROTENDIDOS. No entanto, a responsabilidade do encomendante e do real adquirente deriva de disposição expressa de lei, especificamente do art. 32 do Decreto-lei nº 37/66:

Art. 32. É responsável pelo imposto: (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

(...)

Parágrafo único. É responsável solidário: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

(...)

III- o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

c) o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora; (Incluída pela Lei nº 11.281, de 2006)

d) o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora.

Alega também que a fraude deve ser comprovada. Anote-se que toda a operação está amplamente comprovada nos autos. A fraude consiste em não informar ao fisco do real adquirente e fazer constar da declaração de importação que a importadora era a real adquirente da mercadoria.

Afirma ainda que não foi comprovada a falta de origem de recursos. A falta de origem de recursos somente é relevante na interposição presumida. Na interposição provada, ou seja, quando se verifica que a importação foi realizada por um para outrem sem que essa informação fosse devidamente registrada na declaração, essa falta de registro que é o ponto relevante.

O fato de a empresa encomendante depois industrializar o produto importado é irrelevante para caracterizar a interposição fraudulenta. O caso trazido inicialmente pela Recorrente era de um produto importado, industrializado e depois revendido. Diferente, portanto, do presente caso.

Portanto, é de se concluir que não assiste razão também à Siemens como Recorrente responsável solidária.

Diante do exposto, proponho negar provimento aos Recursos Voluntários.

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Relatora