



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

Processo n° 10611.000411/2009-15
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-001.208 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de fevereiro de 2013
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO ADUANEIRO - ADUANA
Recorrente SCIB - SERVIÇO E COMÉRCIO E INDÚSTRIA DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 04/10/2005, 13/06/2006, 21/08/2006

COMÉRCIO EXTERIOR. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. DANO AO ERÁRIO. MULTA DE 100% DO VALOR ADUANEIRO DAS MERCADORIAS.

A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, considerando-se dano ao Erário a ocultação do real adquirente, mediante fraude ou simulação, infração punível com a pena de perdimento ou com multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, caso estas não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

INFRAÇÃO ADUANEIRA. SUJEIÇÃO PASSIVA.

Respondem pela infração conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie; a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria e o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Marcelo Ribeiro Nogueira (Relator), Daniel Mariz Gudiño e Luciano Lopes de Almeida Moraes. Procedeu à sustentação oral a representante da parte, Dra. Onizia de Miranda Aguiar Pignatari, OAB/DF 26538.

Joel Miyazaki - Presidente

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo - Redator *ad hoc*

Paulo Sérgio Celani - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mércia Helena Trajano D'Amorim, Paulo Sérgio Celani, Marcelo Ribeiro Nogueira, Daniel Mariz Gudiño, Luciano Lopes de Almeida Moraes e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente à época do julgamento).

Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância por entender que o mesmo resume bem os fatos dos autos até aquele momento processual:

Trata o processo de crédito tributário constituído para cobrança da multa prevista no art. 23, inc V, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, no montante de R\$ 89.268,64, equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, que, sujeita à pena de perdimento, não foi localizada ou foi transferida a terceiro ou consumida:

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

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

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

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

Da autuação

Do Relatório de Auditoria de fls. 08/47, são extraídos os excertos abaixo que representam, de forma resumida, as razões aduzidas pela fiscalização para a constituição do lançamento:

- em procedimento especial de combate à interposição fraudulenta de pessoas no comércio exterior, realizado na

empresa SCIB - Serviço e Comércio e Indústria do Brasil Ltda (SCIB), foi verificada a origem dos recursos aplicados nas operações e a efetiva participação da empresa nas transações comerciais declaradas, mediante aplicação do rito definido na Instrução Normativa SRF nº 228/2002;

- ao final do procedimento não restou comprovada a irregular integralização e origem ilícita dos recursos aplicados nas operações de comércio exterior.

"Entretanto, constatamos a ocorrência de diversas operações de importação por conta e ordem de terceiros/ocultação do real adquirente, o que devido às alterações introduzidas pela lei 11.488/07, não configura mais hipótese de inaptidão do CNR1";

- o procedimento da IN 228 foi encerrado sem proposta de declaração de inaptidão do CNPJ, sendo aberto procedimento de fiscalização específico para os lançamentos referentes ao perdimento das mercadorias ou sua conversão em multa e, ao mesmo tempo, realizada diligência na empresa Marflex Comércio de Equipamentos Ltda (Marflex), para a apuração de mais informações acerca das operações realizadas com a empresa SCIB;

- o foco principal da atividade da empresa SCIB é a importação de máquinas copiadoras usadas para posterior "reconstrução" e venda no mercado interno, cujo projeto foi aprovado pelo Decex pelo prazo de 3 anos (Comunicado Decex/CGDC-05/2176, de 23/11/05) e nunca atuou [formalmente] por conta e ordem (fls. 50 a 55). Por sua vez, a empresa Marflex, cadastrada sob o CNAE 4685-1-00, comércio atacadista de produtos siderúrgicos e metalúrgicos, nunca esteve habilitada para atuar no comércio exterior (fls. 56 a 58);

- não é suficiente que o importador detenha capacidade econômica e operacional para que operação possa ser dita como "própria". A uma, porque a essência da operação "por conta e ordem de terceiros" consiste no interesse do adquirente em receber suas mercadorias negociadas no exterior, sem o que a motivação do importador para promover a nacionalização das mesmas não existiria. A duas, porque a hipótese da pena de perdimento introduzida pela Medida Provisória nº 66/02 (convertida na Lei nº 10.637/02) inclui também a simulação;

- a ocultação do adquirente ou, mais recentemente, do encomendante predeterminado, é artifício empregado para afastar obrigações tributárias principais e acessórias, quais sejam: (a) não figurar como contribuinte "equiparado a industrial" e evitar a incidência do IPI nas operações subsequentes; e (b) não se submeter a procedimentos fiscais de habilitação para atuar no comércio exterior. Além disso, o uso da interposta pessoa interfere na avaliação do risco da

operação, mensurada em função do perfil e histórico cadastral dos intervenientes aduaneiros envolvidos;

- a "importação direta", modalidade que sempre foi utilizada pela SCIB desde a sua constituição, corresponde ao método convencional, no qual o interessado (importador) contata (ou é contatado) pelo fornecedor (exportador) e negocia diretamente as condições e termos da compra, e, obviamente, as operações são realizadas com seus próprios recursos e por seu próprio risco, ou seja, não haveria problema nenhum se a SCIB importasse mercadorias pela modalidade de "importação direta" e as revendessem a quem quer que seja, desde que a operação de importação fosse realizada com recursos próprios;

- acontece que, durante o procedimento de auditoria, constatou-se que a importadora SCIB recebeu antecipadamente os valores referentes à importação das mercadorias constantes da DI nº 05/1066561-0, 06/0687113-0 e 06/0993529-6, uma vez que os pagamentos foram feitos antes mesmo do registro das DI;

- os recursos antecipados são utilizados no registro das DI, quando há necessidade da quitação dos tributos aduaneiros, ICMS, outras taxas, e no fechamento do câmbio;

- a empresa Marflex confirmou que os valores depositados eram referentes às notas fiscais de saída que, por sua vez, correspondem às DI (fl. 135). As invoices vinculadas às 3 DI fazem pelo menos uma menção cada uma, em seu corpo, à empresa Madlex, caracterizando, assim, que a mercadoria foi importada com destino certo, ou seja, foi exclusivamente importada para um adquirente, a Marflex (fls. 93 a 105);

- as notas fiscais de saída do estabelecimento importador correspondem integralmente às mercadorias importadas nas DI, o que demonstra que as importações foram feitas exclusivamente para um adquirente (Marflex) e no campo "dados adicionais" consta a informação de que a "mercadoria está sendo retirada no Porto de Sepetiba e entregue diretamente ao cliente" (fls. 81 a 86)

- os fatos demonstram que as mercadorias já tinham um comprador definido, corroborando no sentido de que a mercadoria foi importada por conta e ordem. A própria contabilidade da empresa SCIB classifica o pagamento como "adiantamento importação clientes" (fls. 70 a 75) e a contabilidade da Marflex classifica como "adiantamento de fornecedores" (fls. 156 a 171);

- em nenhum momento a empresa Madlex pretendeu esconder que o valor depositado era referente à antecipação, como se observa na resposta à intimação: "O valor foi depositado como antecipação de compra de mercadoria para empresa SCIB" (fl. 136);

- a própria SCIB, através de recibo emitido, declara: "Recebemos da empresa Marflex — Comércio de Equipamentos Ltda, CNPJ 28.929.446/0001-14 a quantia de R\$ 160.000,00 referente ao adiantamento de importação" (fl. 142)

- conclui-se após os trabalhos de auditoria nas duas empresas que as importações efetuadas através das DI nº 05/1066561-0, 06/0687113-0 e 06/0993529-6, apesar de terem sido registradas em nome da SCIB, foram totalmente financiadas com recursos da Marflex, a quem as mercadorias eram remetidas logo após o desembaraço, como pode ser constatado na análise das notas fiscais de entrada e saída emitidas em números sequenciais e com as mesmas quantidades;

- em que pese as operações serem, presumivelmente, por conta e ordem, nos termos do art. 27 da Lei 10.637/02, não foram seguidos os preceitos previstos nos artigos 2º ao 5º da IN SRF nº 225 de 18 de outubro de 2002, configurando assim a ocultação do real adquirente das mercadorias importadas;

- o ganho auferido pela empresa, real adquirente, foi efetuar operações de comércio exterior sem estar habilitada para isso, burlando os controles aduaneiros previstos no art. 36 da IN 455/2004 substituído pelo art. 26 da IN 650/2006. Observa-se também que o uso deste estratagema possibilitou que essa empresa deixasse de ser equiparada a contribuinte do IPI na importação de mercadoria industrializada, inciso I do artigo 9º do Decreto 4.544/2002, urna vez que os produtos já foram adquiridos no mercado interno;

- desta feita, o IPI incidente na operação foi pago na proporção ao valor da mesma, pela SCIB e não foi devido pela Marflex, quando da venda do mesmo produto já agregado da sua margem de lucro. certo que, independentemente do motivo de se utilizar esta sistemática, com ela buscou-se ludibriar os controles aduaneiros;

- percebe-se que, no presente caso, houve coordenação entre o real adquirente das mercadorias estrangeiras e o importador por conta e ordem, o que implica que respondem conjuntamente pelas infrações praticadas, conforme o disposto no art. 95, inc. V, do DL nº 37/66. Sendo assim, estão solidariamente obrigados o contribuinte, a pessoa jurídica importadora SCIB — Serv. e Com. Ind. do Brasil Ltda, que procedeu à importação por conta e ordem da empresa adquirente, e o responsável solidário, adquirente das mercadorias, a empresa Marflex Comércio de Equipamentos Ltda, o qual torna-se ciente através do Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 183/185);

- conforme exposto ao longo do relatório, ficou demonstrado de forma inequívoca que a SCIB atuou como interposta pessoa nas operações de importação, ocultando a Marflex frente ao fisco, ensejando a aplicação da pena de perdimento,

por caracterizar dano ao Erário nas operações de comércio exterior, nos termos do Decreto nº 4.543, de 26/12/2002,

Regulamento Aduaneiro (RA/2002), que consolidou a matéria em seu artigo 618, com base legal no art. 105 do Decreto-lei nº 37/66 e no art. 23, XXII e parágrafo único do Decreto-lei nº 1.455/76, pela ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

Cumprir observar que o recolhimento dos tributos incidentes sobre as importações realizadas não descaracteriza o dano ao Erário;

- configurada a condição de real adquirente da Marflex e a aplicação da pena de perdimento prevista no inciso XXII, do art 618, do Decreto nº 4.543/02, a empresa foi intimada a disponibilizar as mercadorias para que fosse aplicada a penalidade;

-em atendimento A. intimação, a empresa respondeu que do total da mercadoria importada apenas 3 chapas de alumínio ainda encontravam-se em estoque, tendo sido o restante do material "vendido conforme cópias da notas fiscais de venda já apresentadas". Verificou-se que parte de uma dessas chapas foi cortada para ser vendida a um cliente, considerou-se, neste caso, que a mercadoria original, ou seja, a chapa em parte consumida já não correspondia à mercadoria importada, tendo sido, então, também considerada como entregue a consumo;

- assim, aplica-se o § 3º do art. 23 do Decreto-Lei 1.455/76, que estabelece que a pena de perdimento decorrente de dano ao Erário será convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não foi localizada ou que foi consumida, excluindo-se do valor aduaneiro total das 3 DI, o valor de R\$ 1.404,60, referente às duas chapas intactas que ainda se encontravam no estoque da Marflex, importadas por meio da DI nº 06/06887113-0, conforme cálculo apresentado na fl. 46 e planilha 06 na fl. 47;

- os valores aduaneiros encontrados são os mesmos reconhecidos pelo importador nas DI e oferecidos ao fisco como base de cálculo do imposto de importação.

Da impugnação da empresa SCIB

Cientificada pessoalmente do auto de infração em 18/02/09, conforme fl. 02, a empresa SCIB apresentou, em 20/03/09, a impugnação de fls. 194/205, de onde são extraídas as seguintes alegações:

- sua data do registro, 04/10/05, é anterior A edição das normas que passaram a apresentar uma série de requisitos para a realização de importação por encomenda;

- no caso em apreço, conforme esclarece e estabelece a Lei n.º 11.281/2006, a apontada conduta da Impugnante nada mais representaria do que importação por encomenda; procedimento esse plenamente legítimo e em nada contrário a qualquer disposição legal vigente;

- a exegese do art. 11, da Lei n.º 11.281/2006, o qual veio ao ordenamento com o intuito de flexibilizar interpretações excessivas, como as aplicadas pelos fiscais no presente caso, tem como consequência, também, a rejeição do entendimento de que a "importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior

para revenda a encomendante predeterminado" representa caso de interposição fraudulenta;

- ainda que houvesse um ganho tributário, o que se admite apenas para efeito de argumentação, não haveria fraude;

- a legislação do IPI, até 21/02/2006, tributava somente o estabelecimento importador, criando estímulos à verticalização das empresas, e a atuação das trading companies, como ocorre em todo o mundo;

- não é crível que a legislação incentive, por um lado, a verticalização dentro dos grupos industriais, com a criação/contratação de empresas exclusivamente importadoras, e por outro considere este comportamento legítimo dos agentes econômicos como "interposição fraudulenta";

- se a intenção do legislador, quando criou a figura da "interposição fraudulenta na importação" fosse tributar o produto importado pelo IPI ao longo de toda a cadeia de distribuição, bastaria equiparar a industrial o estabelecimento atacadista (ou mesmo varejista) que adquirisse produtos importados no mercado interno, para revenda. O que foi feito, através da edição da Lei no. 11.281/2006 com efeitos a partir de 21/02/2006;

- sequer o fato de o encomendante promover adiantamentos ao importador está em desacordo com a legislação. Isso porque a encomenda, amplamente utilizada tanto no mercado interno quanto externo, sempre foi disciplinada tanto pelo direito civil quanto pelo direito tributário, a exemplo das legislações de IPI e ICMS, as quais não vedam que o encomendante promovesse adiantamentos ao contratado. Pelo contrário, tal fato é prática comum que visa a garantir o contratado, minimizando os riscos de eventual inadimplência;

- sendo o Direito Aduaneiro composto por normas de Direito Tributário e de Direito Civil, nada mais natural que as empresas

se utilizassem destas disposições, diante da ausência de norma específica para o comércio exterior;

- a alegação de que não existia importação por encomenda no direito brasileiro antes da Lei 11.281/06 não merece realmente crédito, eis que a encomenda é um instituto ou uma forma de negociação que remonta A origem do direito civil e empresarial, de todo o mundo em todos os tempos. Sendo este, inclusive, o entendimento da Superintendência da 7ª Região Fiscal, exposto na decisão nº 45, de 1999, na qual reconhece, expressamente, não só a legitimidade da importação por encomenda, antes mesmo da publicação de qualquer norma específica, mas também a ausência de qualquer irregularidade no fato de o encomendante contratar uma importadora e de esta ser o único contribuinte de IPI;

- cabe destaque, também, o texto da exposição de Motivos da Emenda à MP 267 (que deu origem A citada lei 11.281/06), que é bastante lúcido e elucidativo e, de fato, joga uma pá de cal, na pretensão desmedida e absurda como a promovida através da lavratura do auto de infração ora combatido, vindo corroborar o entendimento no sentido de que o "encomendante da mercadoria importada" foi instituído na condição de contribuinte do IPI, a partir da edição da citada lei;

- ou seja, o fato de as mercadorias terem sido repassadas a terceiros em nada invalidam a condição da SCIB como legítimo importador, devendo, portanto, ser afastada tal motivação do auto de infração, em vista de sua absoluta improcedência. Portanto, principalmente em se considerando que a importação promovida através da DI nº 05/1066561-0 foi anterior A edição da Lei instituidora de restrições e requisitos à importação sob encomenda, não há que se falar em infringência de lei, nem cometimento de infração. Por tal razão, há de ser, inexoravelmente, excluída deste auto a multa aplicada sobre o valor aduaneiro das respectivas mercadorias, e;

quanto is DI 06/0687113-0 e 06/0993529-6

- conforme se verifica pela análise dos BL que acompanham essas DI, o embarque das mercadorias ocorreu, respectivamente em 16/05/06, 02/08/06. Por sua vez, os depósitos bancários aludidos pelos AFRFB ocorreram entre 05/06/06 e 17/08/06. Constata-se, então, que as referidas mercadorias já haviam sido embarcadas, quando dos supostos adiantamentos;

- não se pode dizer que o fato de terem sido constatados os depósitos realizados pela Marflex em favor da SCIB, represente a ocorrência de adiantamentos para financiamento da aquisição das mercadorias no exterior. Pelo contrário, revelam-se como espelhos das transações realizadas entre as

empresas, quando as mercadorias já se encontravam embarcadas. Entender a Fiscalização que tais depósitos em favor da SCIB representam, na verdade, indícios de fraude, corresponderia a um indevido ingresso na alçada comercial desta com seus clientes, o que não se pode permitir;

- a interposição ocorre quando a empresa que recebe o adiantamento não dispõe de recursos para realizar a operação por si mesma. Quando a importadora dispõe dos recursos, mas recebe o adiantamento por questões meramente comerciais, não há irregularidade alguma, que dirá interposição fraudulenta. O fato de uma empresa estar pronta para atender, no mercado interno, a uma possível ou provável demanda de um cliente não significa que seja um

"laranja" desse cliente. Nada no ordenamento jurídico brasileiro impede que uma empresa importe com vistas a vender para outra;

- é necessário que se faça a distinção precisa de conceitos: uma coisa é "importar por alguém, ocupando o papel de alguém"; outra, bastante diferente, é "importar para vender para alguém". O que a legislação combate é a interposição fraudulenta na importação, a utilização de recursos de terceiros, As escuras, com vistas a excluir do controle do fisco os recursos utilizados no comércio exterior. Esta é a 111C17S legis, que deve ser respeitada ao se analisar as operações de importação e na hora de se aventar em impor qualquer penalidade aos sujeitos passivos. Ou seja, o vedado é importar por alguém, utilizando-se de artifícios dolosos;

- no caso presente, a Fiscalização nem mesmo coloca em dúvida a capacidade das empresas ou a origem lícita dos recursos;

- desde o advento da IN SRF 229/2002 o exercício das atividades de importador e exportador, na prática, passou a depender de uma autorização prévia da Receita Federal, obtida mediante um penoso procedimento, no bojo do qual é examinada a regularidade fiscal e a capacidade econômica da empresa e de seus sócios, para, ao final, ser atribuída a esta um limite, expresso em dólares, para as operações de comércio exterior que poderão ser realizadas, em cada período de seis meses;

- a fiscalização após árduo procedimento fiscal concluiu que a SCIB tem capacidade financeira comprovada para efetuar, semestralmente, suas importações. Portanto, a conclusão elementar a que se pode chegar é a de que, tendo a SCIB importado dentro do limite deferido, a capacidade financeira é indiscutível, razão pela qual deve ser afastada a hipótese de interposição fraudulenta; e,

*- ao se confrontar o valor CIF constante nas DI, com aqueles **apostos nas Notas Fiscais de entrada e de saída respectivas, vê-***

se que os valores destas últimas são muito superiores. Ou seja, as saídas ocorreram com evidente lucro nas transações. Ora, em uma importação por conta e ordem, ao contrário, o valor pago pelo encomendante há de ser o valor efetivo da importação, ou, ao menos, um valor muito próximo a este, ao qual se acrescentaria uma comissão pelo serviço prestado pelo importador. Não é o caso das importações em tela, nas quais transparece claramente que o titular das mercadorias e condutor dos negócios é a SCIB;

- no art. 23, inc. V, do DL 1.455/76, fundamento legal deste auto de infração, é elemento do tipo a presença de fraude ou simulação, as quais, obviamente, não podem ser presumidas, mas provadas por quem as alega. No caso dos presentes autos não há sequer uma prova de fraude. A importação sob apreço é absoluta e completamente regular;

- o posicionamento da Administração é pacífico, no sentido de que, para ter validade, a autuação fundada no cometimento de fraude, esta tem de estar comprovada, conforme julgados da Delegacia de Julgamento em Florianópolis e do Terceiro e do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, citados a título de exemplo;

- considerando ser elementar do tipo o dolo de fraudar, inexistente nas importações objeto deste auto, conclui-se que não se cometeu a indigitada infração, não havendo fundamento válido para a aplicação da pena de perdimento;

- caso ainda se entenda pela existência de interposição fraudulenta nas presentes importações - o que não é verdade, é evidente a absoluta incoerência da autoridade aduaneira que, por um lado, pugna pela ocorrência de interposição fraudulenta na importação, acusando a SCIB de não ser a real adquirente das mercadorias, ou seja, de não ser a real importadora e, por outro, paradoxalmente, aplica ao suposto "laranja" a penalidade que deveria ser imposta ao "real adquirente" das mercadorias, promovendo, na linha de seu tortuoso e equivocado raciocínio, autêntica expropriação a non domino;

- ainda que a Fiscalização tivesse agido corretamente e efetuado o lançamento da conversão do perdimento em multa de 100% do valor aduaneiro - o que não fez — deve ser ressaltado que a SCIB não caberia tal multa e, sim, de 10% do valor aduaneiro, conforme disposto no art. 33, da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. Isto porque a SCIB foi autuada sob a imputação de haver cometido a infração descrita como interposição fraudulenta de terceiros na importação, não podendo ser considerada o "real sujeito passivo da obrigação tributária";

- resta demonstrado que o auto de infração carrega evidente equivoco, não meramente em sua capitulação legal, mas na própria apuração dos fatos e aplicação do direito.

Afeta-se, assim, a regra inserta no artigo 142, do CTN, comprometendo irremediavelmente o lançamento ora impugnado;

- não cabe o argumento segundo o qual deva, de qualquer forma ser mantida a exigência, desta vez impondo-se a exigência A impugnante, não na condição de contribuinte, mas de responsável. Essa imputação simplesmente não é aceitável, visto que não cabe A instância julgadora promover remendos no lançamento, com o fim de mantê-lo a qualquer custo. E cediço que a fase de julgamento não é compatível com o aperfeiçoamento do lançamento, que deveria ter sido corretamente efetuado pela autoridade competente;

- assim, deve-se salientar que o auto de infração foi lavrado em face da SCIB, na qualidade de contribuinte, como se esta tivesse, diretamente, cometido o fato gerador da obrigação. Não cabe, portanto agora, a pretexto de se manter a todo o custo a exigência, querer imputar-lhe a condição de responsável pela infração, sendo certo que esta condição não se lhe foi atribuída em sede de descrição dos fatos e enquadramento legal;

- o artigo 149 do CTN rejeita inovação no lançamento, no tocante a matéria de direito, sendo, pois, ilegítimo esse tipo de aperfeiçoamento. E válido ressaltar que sobre os fatos ora em análise foi atribuída pela fiscalização significação jurídica incompatível com a norma que deveria ter sido aplicável. O lançamento, no que tange As questões de direito é definitivo e inalterável, exceto em caso de penalidade, em benefício do contribuinte;

- é certo, pois que a lei nova, mais benéfica ao contribuinte, na medida em que atribui pena pecuniária de 10% à infração, antes apenada com a pena de perdimento, aplica-se ao caso concreto, ex vi, artigo 106 do CTN;

- foi exatamente este o entendimento externado pela DRJ de São Paulo, que aplicou a citada Lei nº 11.488/07 a fatos geradores ocorridos em 2003 e rejeitou a tentativa de se punir o importador solidariamente ao adquirente;

- desta forma, mesmo em sendo considerada correta a imputação da autoridade lançadora, qual seja, a acusação de que a SCIB praticou "interposição fraudulenta", ainda assim deve o lançamento ser julgado improcedente, primeiro, pelos motivos antes expendidos e, segundo, porque, nos casos de interposição fraudulenta, aplica-se o disposto na Lei nº 11.488/2007, tudo em conformidade com o prescrito no CTN;

Por fim, a SCIB requer que seja "A) declarado improcedente, por completo, o auto de infração e/ou, B) ao menos seja afastada a tributação sobre a DI nº 05/1066561-0, eis que registrada antes da vigência da Lei nº 11.281/2006 e/ou C) reduzida a

tributação a 10% do valor aduaneiro, em adequação ao comando da Lei nº 11.488/2007".

Da impugnação da empresa Marflex

Cientificada do Termo de Sujeição Passiva Solidária, em 26/02/09, conforme Aviso de Recebimento (AR) de fl. 185, a empresa Marflex apresentou, em 25/03/09, a impugnação de fls. 233/235 — vol. 2, onde assim se manifesta, in verbis:

Ao contrário do alegado pelos nobres Auditores Fiscais, a Impugnada não se constitui como sujeito passivo solidário da obrigação tributária, não só porque não opera no comércio exterior e nem possui registro nos órgãos competentes para tal, como sua atividade está devidamente cadastrada sob o CNAE 4685-1- 00 como comércio atacadista de produtos siderúrgicos e metalúrgicos, conforme comprovam os documentos anexos;

A contratação da empresa SIB - Serviços e Comércio Industrial do Brasil Ltda se operou dentro das regras empresariais, em face daquela possuir produtos importados para a sua comercialização, onde fora adquiridos bens consubstanciados pelas notas fiscais ora incluídas, que geraram negócios e tributos devidamente recolhidos ao Erário Público;

Tanto que respondendo a inúmeros termos de Intimação Fiscal e solicitação de esclarecimentos, não furtou a Impugnada a apresentar, com sua clareza peculiar, as informações requeridas.

O próprio relatório de Auditoria, quanto à motivação fiscal, assim se pronunciou:

"Ao final do procedimento não restou comprovada a irregular integralização de origem ilícita dos recursos aplicados nas operações de comércio externo", (grifo nosso) numa demonstração compulsória de tratar de operação normal de comércio.

No entanto, entender que a ocorrência de operação de importação por conta e ordem de terceiros/ocultação do real adquirente (grifo nosso), é a expressão máxima do desenvolvimento da tese da suposição, trazida à baila pelos nobres agentes do Fisco, configurando, assim, para Impugnada, o ditado latino de "in dubio pro contribuintem".

A tipificação legal expressa no art. 124 I da CTN não encontra fundamento nem na doutrina, nem na jurisprudência, porque a Impugnada, não sendo importadora e nem operadora como tal, não pode configurar-se como contribuinte da obrigação tributária mencionada, e conseqüentemente, descaracteriza o princípio da Solidariedade Tributária.

A Impugnada ao adquirir mercadoria importada da empresa SCIB para o desenvolvimento de seu negócio, para o qual fora constituída, e se esse produto fora objeto de importação, qual a relação jurídico-tributária entre as empresas mencionadas? E

onde está configurado a solidariedade se não ocorreu a relação sobre a mesma obrigação?

O fato da Autoridade Fiscal criar esse vínculo com base em mero "recibo" mencionado como adiantamento de importação, da outorga da empresa SCIB datada de 18 de agosto de 2006 sem nenhuma autenticidade da Impugnada, expressa o preciosismo de uma análise enfática, com o objetivo expresso de punir uma empresa, classificada tributariamente como SIMPLES a uma sanção que ratificada, pode inviabilizá-la para sempre.

Os demais argumentos de natureza contábil que fundamenta a Autuação Fiscal podem ser classificados como erros materiais passíveis de retificações.

A cobrança descrita é totalmente indevida, conforme fatos alegados.

Ademais, a continuidade da cobrança mencionada, leva a Impugnada ter seu nome inscrito na Dívida Ativa, ocasionando danos irreparáveis e injustos, posto que a empresa sempre honrou com seus compromissos frente ao Estado.

A vista de todo exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência do Auto de Infração, espera e requer a Impugnante seja acolhida a presente Impugnação para fim de ser decidido, cancelando-se o débito reclamado.

A decisão recorrida recebeu de seus julgadores a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTARIA

Data do fato gerador: 04/10/2005, 13/06/2006, 21/08/2006

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO CONVERTIDA EM MULTA.

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real adquirente, mediante fraude ou simulação, 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.

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. No caso dos autos, encontram-se delineados os contornos que caracterizam as operações em tela como importações por conta e ordem de terceiros, embora carentes de formalidades legais.

SUJEIÇÃO PASSIVA. Respondem pela infração conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra

para sua prática, ou dela se beneficie; a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria e o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, restando inconformado com a decisão de primeira instância, apresentou recurso voluntário no qual ratifica e reforça os argumentos trazidos em sua peça de impugnação.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, Redatora *ad hoc*

Por intermédio do despacho de fl. 425, nos termos da disposição do art. 17, III, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF¹, aprovado pela Portaria MF 256, de 22 de junho de 2009, incumbiu-me o Presidente da Turma a formalizar o relatório e voto vencido do Acórdão 3201-001.208, em razão de o Relator original, Conselheiro Marcelo Ribeiro Nogueira, não mais integrar o Colegiado.

A minuta do acórdão (relatório e voto vencido) foi entregue à secretaria da Câmara pelo relator original, a qual foi adotada no relatório e será reproduzida neste voto vencido.

Voto do Conselheiro Marcelo Ribeiro Nogueira

Em apertada síntese, a autoridade aduaneira afirma que a importação deveria ter sido registrada na modalidade “por conta e ordem de terceiros” (sendo a Marflex a adquirente e proprietária das mercadorias e a SCIB mera mandatária), e não por conta própria da SCIB, como ocorreu nas três operações sob análise.

Os seguintes fatos, aliados ao disposto no artigo 27 da Lei nº 10.637/2002 constituem o fundamento do auto de infração:

A SCIB recebeu valores antecipados da Marflex;

Tais valores foram utilizados no fechamento do câmbio; e,

¹ Art. 17. Aos presidentes de turmas julgadoras do CARF incumbe dirigir, supervisionar, coordenar e orientar as atividades do respectivo órgão e ainda:

(...)

III – designar redator *ad hoc* para formalizar decisões já proferidas, nas hipóteses em que o relator original esteja impossibilitado de fazê-lo ou não mais componha o colegiado;

Tais valores também foram utilizados para pagamento dos impostos.

Confira-se (fls. 26 e 23 do auto de infração):

O conjunto dos fatos apresentados acima corrobora com a idéia de que a SCIB importou por conta e ordem de terceiros. Entretanto, apenas os fatos mencionados em "i) e ii)- já seriam suporte fático suficiente para a caracterização, por presunção legal, da importação por conta e ordem de terceiros, conforme dispõe o artigo 27 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, reproduz-se:

Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. (grifei)

Assim, fica claro que a SCIB recebeu antecipadamente os valores referentes às importações das mercadorias registradas sob as DI's 05/1066561-0 de 04/out/05, 06/0687113-0 de 13/jun/06 e 06/0993529-6 de 21/ago/06, uma vez que os pagamentos foram feitos antes mesmo do registro das DI's.

ii) Através da Planilha para Rastreamento da Origem dos Recursos Utilizados na Importação, podemos verificar que os recursos antecipados são utilizados no registro das DI's, quando há necessidade da quitação dos tributos aduaneiros, ICMS, outras taxas, e no fechamento do câmbio.

Data máxima vênua, o simples fato de haver adiantamentos não faz com que a operação deva ser caracterizada como sendo uma importação por conta e ordem. Apenas gera uma presunção RELATIVA de que a operação deveria ter sido feita nesta modalidade, consoante comando expresso do artigo 27 da Lei nº 10.637/2002, transcrito no item anterior.

Com efeito, como será demonstrado a seguir, o auto de infração não se sustenta por não estarem presentes os requisitos imprescindíveis à caracterização de uma importação por conta e ordem, mormente os seguintes aspectos:

TODOS os supostos adiantamentos ocorreram após a compra e embarque das mercadorias, o que é apto, por si só a descaracterizar a presunção relativa – consoante posicionamento mais atual da DRJ, decisões proferidas em data posterior ao recurso – item 30, abaixo.

TODOS os documentos da importação estão em nome da SCIB, indicando que foi ela quem adquiriu a mercadoria perante o exportador, não havendo uma prova sequer da participação do adquirente dos bens no mercado interno nas negociações – até por impossibilidade material, já que a mesma não existiu (artigo 3º, § 3º da IN SRF nº 225/02); e,

Existência de margem de lucro nas operações de venda dos produtos importados (artigo 87, inciso V da IN SRF nº 247/02).

I - A Ausência dos Elementos Caracterizadores da Importação por Conta e Ordem

Documentos da Importação Emitidos no Nome da SCIB**(Importadora)**

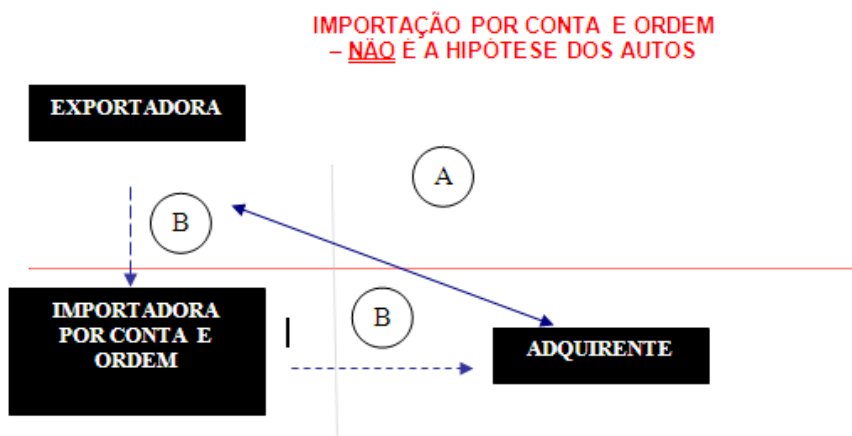
Consoante definição apresentada pelo Fisco em seu site (<http://www.receita.fazenda.gov.br/TextConcat/Default.asp?Pos=2&Div=Aduana/ContaOrdem/Encomenda/ContaOrdem/>), a importação por conta e ordem de terceiro:

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

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

Logo, na importação por conta e ordem a importadora é uma mera prestadora de serviços da adquirente, sendo esta a **responsável por toda a negociação com o exportador.**

Tal modalidade de importação pode ser assim resumida:



Sendo que:

A – O adquirente faz toda a negociação comercial com a exportadora, sendo o mandante da importação, ou, em outros termos, aquele que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional; embora por via de interposta pessoa, sem que haja qualquer ilegalidade.

Neste sentido é o posicionamento oficial da Receita Federal – que institui tal modalidade de importação, através da IN SRF nº 225/02, consoante se depreende da simples leitura do site: <http://www.receita.fazenda.gov.br/TextConcat/Default.asp?Pos=2&Div=Aduana/ContaOrdem/Encomenda/ContaOrdem/>, disponível em 12/05/2011/. Confira-se:

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

B – A importadora é, desta forma, uma mera mandatária do adquirente e, nesta condição, importa as mercadorias, por conta e ordem dele.

No caso dos autos, todavia, a negociação foi feita diretamente pela SCIB, inexistindo qualquer participação da Marflex, que apenas comprou as mercadorias da importadora no mercado interno, conforme comprovam as Notas Fiscais de Venda.

Tal fato é corroborado pelos próprios BIs e invoices acostados aos autos, que demonstram que as mercadorias foram vendidas e remetidas à SCIB.

Com efeito, se a Marflex tivesse comprado as mercadorias do exportador e a SCIB tivesse sido mera mandatária dela, em uma importação por conta e ordem, a fatura comercial estaria consignada à ela e não à SCIB, consoante determinação do artigo 3º, §2º da IN SRF nº 247/02:

Art. 3º (...) § 2º A fatura comercial deverá identificar o adquirente da mercadoria, refletindo a transação efetivamente realizada com o vendedor ou transmitente das mercadorias. (Grifo nosso)

Não é demasiado destacar que a disposição acima transcrita, além de afastar a presunção legal prevista no artigo 27, da Lei n.º 10.637/2002, visa a conferir segurança jurídica ao exportador e à adquirente das mercadorias negociadas.

Com a devida vênia, afigura-se inconcebível cogitar que um exportador emitiria uma fatura comercial e encaminharia uma mercadoria em nome de uma empresa que não seria a responsável por honrar com os compromissos contratuais assumidos.

Com efeito, qual a garantia que o exportador teria que o contrato fosse adimplido, caso constasse o nome de uma terceira pessoa em todos os documentos que espelham a negociação?

O AFRFB ignora esses aspectos e sustenta que as operações teriam ocorrido por conta e risco da Marflex, sem, contudo, afastar a veracidade das informações contidas nos documentos instrutórios da importação, atuando com base na presunção legal do artigo 27 da Lei n.º 10.637/2002, que é **RELATIVA**.

A matéria objeto dos autos foi tratada no Acórdão DRJ São Paulo nº 17.52.491 de 21 de Julho de 2011 no qual foi afastada tese idêntica a dos autos:

“A importação por conta e ordem não recebe esse nome por acaso. A expressão ‘conta’ está relacionada com a origem dos recursos da importação. Assim o real adquirente é a pessoa jurídica que arca com os custos da importação. A expressão ‘ordem’ determina quem realiza a compra de fato, quem escolhe o bem, negocia o preço e as condições de entrega. Essa é a empresa que deve figurar na fatura comercial, que nada mais é que o instrumento que documenta a compra realizada.

(...)

(...) LOGO, NÃO BASTA O FORNECIMENTO DOS RECURSOS, TEM QUE HAVER PROVA DE QUE O TERCEIRO É O REAL ADQUIRENTE DOS BENS.” (Grifo nosso)

Depósitos Feitos em Datas Posteriores ao Embarque e ao Faturamento das Mercadorias.

Outra prova cabal de que inexistente qualquer irregularidade nas operações objeto dos autos decorre da comparação entre as datas do embarque, após faturamento, das mercadorias com a data do suposto “adiantamento”.

Destaca-se que as mercadorias importadas pela via marítima, em regra, são vendidas quando elas estão em alto-mar. Não seria crível que um empresário ficasse inerte, sem procurar clientes, esperando cerca de 30 (trinta) dias para mercadoria chegar ao Brasil, para só então começar a procurar compradores para as mercadorias importadas.

Uma empresa que assim atue e pretenda desembaraçar suas mercadorias, armazená-las, para só então ofertá-las, certamente irá à falência, em razão de custos exponencialmente elevados.

Esclarece-se, que a DI 06/0687113-0 foi registrada em 13/06/2007, ou seja, **29 (vinte e nove dias) após o embarque**, que ocorreu em 16/05/2006, que a DI 05/1066561-0 foi registrada em 04/10/2005, ou seja **30 (trinta) dias após o embarque**, que ocorreu em 04/09/2005, e que a DI 06/0993529-6 foi registrada em 21/08/2006, ou seja, **20 (vinte) dias após o embarque**, que ocorreu em 02/08/2006.

Ademais, o fato de os pagamentos referentes à venda das mercadorias vencerem no prazo que a importadora possui para liquidar o câmbio não constitui qualquer ilegalidade, tratando-se, na verdade, de uma questão referente à gestão comercial e financeira da empresa.

Não há que se confundir **planejamento financeiro e logística de venda eficiente** com fraude ou simulação, mormente quando são apresentados meros argumentos desprovidos de qualquer suporte probatório.

Tão logo a compra é fechada com o exportador, a importadora procura seus clientes para oferecer seus produtos.

Demonstrando o seu interesse nas mercadorias, a negociação ocorre durante o trajeto dos bens.

Exatamente tal fato ocorreu com a DI 06/0687113-0 e a DI 06/0993529-6.

Comparando as **datas do “adiantamento”**, indicada no auto de infração, com as data **embarque dos bens**, comprova-se que não houve “adiantamentos”. Vejamos:

DI	Data do Embarque	Data do Suposto Adiantamento (fls. 24)
05/1066561-0	<u>04</u> /09/2005 (doc. 1)	<u>28</u> /09/2005
06/0687113-0	16. <u>05</u> .2006	05. <u>06</u> .2006
06/0993529-6	<u>02</u> .08.2006	<u>17</u> .08.2006

Não é possível cogitar que o valor recebido em 28/09/2005 foi um **adiantamento**, eis que é **POSTERIOR** ao embarque (04/09/2005). O mesmo se diga em relação às DI 06/0687113-0 e 06/0993529-6.

Dessa forma, resta inconteste que a negociação do produto importado ocorreu DURANTE o trajeto da origem até o Brasil, não se tratando de uma conta e ordem, como leva a crer a autoridade fiscal.

Não demasiado destacar que a venda de tais produtos durante seu trajeto é a essência do negócio e não caracteriza irregularidade alguma.

Exatamente por essa razão é que 2ª Turma da DRJ São Paulo concluiu, nos Acórdãos nº 17-52151 e n.º 17-52152, que:

“(…) não ‘adiantou’ recursos para a importação, já que a aquisição junto ao exportador foi anterior à transferência bancária. Esse ‘adiantamento’ refere-se à transação posterior”

Merece ser acolhida a alegação da defesa de que **a mercadoria foi revendida durante seu trânsito para o Brasil (...)**

A fiscalização não apresentou nenhuma outra prova que corrobore sua tese. **Se, ao menos, o “adiantamento” de Melo e Freitas fosse anterior ao faturamento e ao embarque seria indício de que essa empresa seria o real adquirente junto ao exportador e de que, conseqüentemente, a fatura em nome da AFIL seria falsa (Grifo nosso)”**

Portanto, a demonstração de que o suposto adiantamento foi posterior ao embarque, e ao faturamento que o antecede, é prova cabal de que inexistiu interposição fraudulenta.

A Existência de Margem de Lucro nas Operações

Uma das provas de que as operações objeto dos autos não configuram importações por conta e ordem é **o fato de que o valor de venda das mercadorias acobertadas pelas DI's em referência possui margem de lucro.**

Em relevante precedente sobre a matéria objeto dos autos, a DRJ de Florianópolis (2ª Turma) firmou o entendimento de que os adiantamentos financeiros regularmente registrados na contabilidade da importadora seriam prova da origem regular, **salvo se não comportarem lucro:**

*“DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO
EM FLORIANÓPOLIS*

2ª TURMA - ACÓRDÃO Nº 07-10367 de 03 de Agosto de 2007

(...) Adiantamentos financeiros, de clientes compradores de mercadorias importadas, regularmente registrados na contabilidade da importadora e comprovados através de extratos bancários, constituem prova de origem regular dos recursos disponíveis, portanto, importações que tenham base neles não podem ser consideradas na determinação do valor da multa substitutiva da pena de perdimento, salvo se o valor de comercialização da mercadoria não comportar lucro, pois por presunção hominis, nenhuma firma irá importar para outra, sem nenhuma vantagem (...) (Grifo nosso)”

Em sentido semelhante, o Conselho de Contribuintes considerou que operações em que o valor da entrada dos produtos, por unidade, é praticamente igual ao valor da saída, demonstraria a existência de uma importação por conta ordem:

“(...) Há mingua de explicação também para o fato de as transações comerciais da recorrente apresentarem valor de entrada, por unidade, praticamente igual ao valor de saída, diferindo apenas por um centavo, sendo até menor que o de entrada (fls. 775/776), (...)” (Recurso 137.722 Acórdão nº 302-39.540, 18 de junho de 2008, Grifo nosso)

O CARF também decidiu que a presença de prejuízo ao invés de lucro, presume a existência de tal operação – situação que não ocorreu no caso dos autos.

*“Verificando as condições fáticas das operações entre 4 de janeiro de 2006 e 20 de setembro de 2006, envolvendo as empresas mencionadas, uma dessas salta a vista de qualquer observador, afeto ou não ao mundo dos negócios: **foram realizadas com prejuízos ao importador. Por si só tal fato já me permite presumir que há interesse de outro nessas operações ou não perdurariam por tanto tempo, por razões econômicas.***

*De fato, não há vedação legal para operações comerciais com prejuízo. Não é de se esperar que a lei ou outro ato normativo venha tratar de situações absolutamente esdrúxulas e anormais no âmbito do comércio. A autoridade autuante não definiu como infração operar no comércio exterior com prejuízo, mas **dentro de uma lógica comercial aceitável, indicou como indicio de operação irregular tal fato e associando o com os demais a***

seguir apontados concluiu pela existência de um importador real que estaria de fato acobertado nas operações de importação.” ((Recurso nº 907.793, Acórdão nº 320100.846, 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 24 de janeiro de 2012, Grifo nosso)

Ao contrário, no caso dos autos, as Notas Fiscais de Entrada e de Saída das mercadorias importadas demonstram que elas possuem margem de lucro, o que afasta a tese de que haveria uma importação por conta e ordem, uma vez que na NF de saída de importação por conta e ordem somente são repassados os custos da importação (basicamente o II, já que todos os outros tributos estão sujeitos à sistemática de débito e crédito e, assim, se neutralizam). Vejamos:

DI	Valor da Nota Fiscal de	Valor da Nota Fiscal de Saída	Margem de lucro	Margem de lucro (%)
06/0687113-0	R\$ 20.130,00	R\$ 34.493,95	R\$ 14.363,95	71,35594%
06/0993529-6	R\$ 95.388,00	R\$ 159.998,00	R\$ 64.610,00	67,73389%
05/1066561-0	R\$ 12.783,23	R\$ 51.216,00	R\$ 38.432,77	300,64991%

Tais decisões possuem como base o fato de que uma operação por conta e ordem de terceiros não comporta lucro, **sendo a prestadora de serviços (importadora) remunerada através de nota fiscal de serviços, nos termos do Art. 87, inciso V da IN SRF 247/02:**

Art. 87. Em virtude do disposto nos arts. 12 e 86, a pessoa jurídica importadora deverá:

V – emitir, na mesma data referida no inciso IV, nota fiscal de serviços, tendo por destinatário o adquirente, pelo valor cobrado a título de serviços prestados para a execução da ordem emanada do adquirente.

Parágrafo único. Na nota fiscal de serviços deverá constar o número das notas fiscais de saída das mercadorias a que corresponder os serviços prestados. (Grifo nosso)

A situação da DI 05/1066561-0 é peculiar, uma vez que a margem de **lucro de 300%** é absolutamente incompatível com a importação por conta em ordem.

É nítido que houve uma revenda da mercadoria importada e tal situação somente se coaduna com a importação em nome próprio ou para revenda a encomendante pré-determinado e não com uma importação por conta e ordem, consoante sustentado no auto de infração.

Ocorre que como a importação por encomenda somente foi regulamentada pela Lei nº 11.281/**06**, apesar de existir comercialmente – fato reconhecido pela Receita Federal, inclusive em solução de consulta (decisão nº 45, **de 1999**, da 7ª Região Fiscal):

“(…) No desembaraço aduaneiro de mercadoria importada por empresa em nome próprio, mediante encomenda de outra, a contribuinte do imposto é a executora, e não a encomendante (…)” (grifo nosso)

Assim, a Recorrente, em 2005, não tinha outra opção se não a de declarar a importação como sendo por conta própria.

Nestes termos, o relator original votou pelo provimento ao recurso.

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Sérgio Celani, Redator Designado

Não obstante o excelente voto proferido pelo Conselheiro Relator, propondo o provimento do recurso voluntário, a turma, por voto de qualidade, decidiu em sentido contrário, por entender que as razões que fundamentaram seu voto, bem como as apresentadas no recurso não foram suficientes para afastar aquelas que fundamentaram a decisão recorrida.

As razões de decidir expostas no acórdão recorrido fundamentaram também a decisão dos Conselheiros que votaram pelo não provimento do recurso voluntário, de modo que aquelas razões de decidir são também adotadas no presente voto.

Conforme destacado pelo Conselheiro Relator, segundo o Auto de Infração, a SCIB recebeu valores antecipados da Marflex referentes às importações das mercadorias descritas nas Declarações de Importação-DI n.ºs. 05/1066561-0, de 04/10/2005, 06/0687113-0 de 13/6/2006 e 06/0993529-6 de 21/8/2006, uma vez que os pagamentos foram feitos antes mesmo do registro das DI's, e estes valores foram utilizados no fechamento do câmbio e para pagamento dos impostos.

Através da Planilha para Rastreamento da Origem dos Recursos Utilizados na Importação, pode-se verificar que os recursos antecipados foram utilizados no registro das DI's, momento em que devem ser quitados os tributos aduaneiros, o ICMS e outras taxas, e no fechamento do câmbio.

O art. 27 da Lei nº 10.637, de 30/12/2001, diz:

“Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.”

Os arts. 77 a 81 da MP nº 2158-35, de 24/08/2001, assim dispõem:

“Art. 77. O parágrafo único do art. 32 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 32.....

.....

Parágrafo único. É responsável solidário:

I - o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto;

II - o representante, no País, do transportador estrangeiro;

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

Art. 78. O art. 95 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, passa a vigorar acrescido do inciso V, com a seguinte redação:

“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.” (NR)

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. 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*~~

I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora ou exportadora por conta e ordem de terceiro; e (Redação dada pela Lei nº 12.995, de 18 de junho de 2014)

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.

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.”

Assim, segundo o art. 27 da Lei nº 10.637, de 2001, se ocorreu uma operação de comércio exterior mediante utilização de recursos de terceiro, por força desta norma, tal operação deve ser tida como realizada por conta e ordem deste terceiro.

O princípio da legalidade, que norteia a atuação da Administração Pública, não pode ser afastado pelos argumentos expendidos pelo Ilustre Relator. O fato de os documentos da operação de importação terem sido formalizados em nome da SCIB não exclui a incidência desta norma. O mesmo se aplica à alegação de que houve margem de lucro nas operações de venda interna dos produtos.

Em especial, aos Conselheiros do CARF, por força do art. 62 do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/6/2009, é vedado afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, salvo nas condições previstas no parágrafo único deste artigo.

Aqui, nenhuma daquelas condições está presente.

Em decorrência dos fatos apurados e do disposto no art. 27 da Lei nº 10.637, de 2001, aplica-se o disposto no art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455, de 7/4/1976, norma que possui *status* de lei, citado abaixo.

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

(...)

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

(...)

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

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

~~§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002) (Vide Medida Provisória nº 497, de 27 de julho de 2010)~~

§ 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)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

Conforme afirmado pela autoridade fiscal, o recebimento antecipado de valores e a utilização destes para fechamento do câmbio já seriam suficientes para caracterização da utilização de recursos de terceiro em operação de comércio exterior, o que implicaria a aplicação da pena de perdimento e, no caso de consumo ou não-localização da mercadoria, a aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias.

Porém, conforme também afirmado pela autoridade fiscal, o adiantamento foi em tal monta que permitiu também o pagamento dos tributos incidentes na operação de comércio exterior.

Conhecimentos de carga contêm referências à empresa Marflex, o que afasta a alegação de que as mercadorias foram vendidas para esta empresa durante o transporte do país de origem ao de destino.

A utilização de recursos da empresa Marflex é admitida pelas empresas, conforme se vê no voto condutor do acórdão recorrido, em que a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza analisou detidamente os fatos e apresentou fundamentos que adoto como razões de decidir. Transcrevo parte do voto vencedor da decisão recorrida:

“Assim, a importação realizada por meio da DI nº 05/1066561-0, uma vez que, comprovadamente, se processou com a utilização de recursos da Marflex, conforme admitido e contabilizado pelas autuadas (vide documentos de fls. 65, 70; 73; 81; 135/136; 139; 157/158), presume-se realizada por conta e ordem daquela empresa, por força legal, não se configurando neste caso a modalidade de operação por encomenda, como quer fazer crer a empresa SCIB.

Quanto às outras duas DI, registradas em 2006, extrai-se da leitura da defesa, que a impugnante quer fazer crer que as importações realizadas por meio das DI citadas seriam na modalidade de "importação por conta própria". Essa modalidade compreende a atividade comum de importação em que a figura do importador, aquele que promove a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional, formalizada por meio do registro da operação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), se confunde com a figura do adquirente da mercadoria. Nessa categoria, o importador busca no mercado externo mercadorias para uso próprio ou para comercialização, com ou sem prévia industrialização.

Como foi bem observado pela fiscalização, a importação direta corresponde ao método convencional, no qual o interessado negocia diretamente as condições e termos da compra e as operações são realizadas com seus próprios recursos e por seu próprio risco.

Embora nas 3 DI em comento a empresa SCIB tenha declarado ser a própria adquirente das mercadorias, os autos contem provas decisivas de que as importações quando foram realizadas já tinham destinatário certo: a empresa Marflex, financiadora das importações. Entre essas provas podem ser citadas, exemplificadamente:

- as mercadorias importadas não guardam relação com a atividade mercantil desenvolvida pela empresa SCIB pois, conforme foi verificado pela fiscalização em

diligência, o foco principal da empresa é a importação de máquinas copadoras para posterior reconstrução e venda no mercado interno;

- o valor de R\$ 51.216,00 depositado na conta da SCIB pela Marflex em 28/09/05 por meio do TED de E. 139, corresponde ao exato valor da NF de Saida nº 882 que viria a ser emitida pela empresa SCIB, em 05/10/05, e que amparou a transferência para a Marflex do total das mercadorias importadas por meio da DI nº 05/1066561-0, registrada em 04/10/05 (fls. 81, 87/90 e 139);

- do mesmo modo, os depósitos nos valores de R\$ 34.493,96 e R\$ 160.000, referentes aos TED de fls. 140/141, realizados, respectivamente, em 05/06/06 e 17/08/06, deram suporte financeiro para as importações registradas por meio das DI nº 06/0687113-0, de 13/06/06 e 06/0993529-6, de 21/08/06;

- toda a mercadoria importada por meio das 3 DI foi imediatamente transferida para a Marflex, constando, inclusive, no campo "dados adicionais" das Notas Fiscais de Saída nº 1219, 1220 e 1223, emitidas em 04/09/06 e referentes à totalidade das mercadorias importadas por meio da DI nº 06/0993529-6, que "a mercadoria está sendo retirada no Porto de Sepetiba e entregue diretamente ao cliente";

- os BL de fls. 93, 94 e 98 já trazem referências à empresa Marflex, demonstrando que, quando embarcadas, as mercadorias já eram destinadas Aquele adquirente; [grifei]

A impugnante SCIB argumenta que "nada no ordenamento jurídico brasileiro impede que uma empresa importe com vistas a vender para outra". De fato, não há nenhum impedimento legal nesse sentido. No entanto, é necessário que todos os agentes das operações de comércio exterior estejam claramente identificados nos seus reais papéis de atuação para que não ocorra prejuízo ao controle aduaneiro à cargo da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), no uso da atribuição que lhe foi conferida pelo inciso I do artigo 80 da Medida Provisória 2.158-35, de 2001, e pelo artigo 16 da Lei 9.779, de 1999.

Neste diapasão, convém repisar que por força do art. 27, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 "a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001", sendo irrelevante, diante da presunção legal, que a empresa importadora, alegue que detinha capacidade econômica e operacional para realizar por conta própria as operações. Se as efetivou com recursos de terceiros, o que não nega, não podem ser ditas como "próprias".

(...)

Assim, estando sobejamente demonstrado nos autos que as operações de importação em tela foram realizadas com recursos da empresa Marflex, o que é admitido pelas empresas, dispensando maiores fundamentações, a alegação da impugnante SCIB de que esses recursos são apenas "adiantamentos por questões meramente comerciais" não podem ser opostas à Fazenda Nacional com o condão de afastar as disposições do art. 27, da Lei nº 10.637/02, ficando plenamente caracterizado que as operações de importação formalizadas por meio das DI 05/1066561-0, 06/0687113-0 e 06/0993529-6, são, de fato, importações por conta e ordem na acepção legal do termo."

Muito claro o voto da decisão recorrida ao apontar disposições de instruções normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil-RFB, expedidas com amparo no art. 80 da MP nº 2.158-35, de 2001, e no art. 16, da Lei nº 9.779, de 1999, que não foram atendidas nas operações de importação discutidas nestes autos.

Em especial, deixaram de ser atendidas várias disposições das Instruções Normativas da RFB nº 225, de 2002, que estabelece requisitos e condições para a atuação de pessoas jurídicas importadoras em operações promovidas por conta e ordem de terceiros, e a nº 247, de 2002, que determina obrigações acessórias para as empresas importadoras por conta e ordem e para as adquirentes, o que possibilitou às empresas ocultarem a real atuação de cada uma nas operações de importação fiscalizadas.

Os fatos apurados pela fiscalização, amparados em documentos e esclarecimentos prestados, deixam claro a ocorrência de ação intencional simulando operação de comércio exterior na qual se ocultou o real adquirente de mercadorias oriundas do exterior, iludindo o controle aduaneiro.

Assim, não se acolhem as alegações de que não houve dano ao erário porque não ficou comprovada fraude ou simulação.

Quanto à alegação de que a SCIB não poderia figurar no pólo passivo do auto de infração, também sem razão a recorrente.

Por todo o exposto, ficou claro que a SCIB praticou a infração que enseja a aplicação da pena de perdimento das mercadorias importadas ou a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias se estas foram consumidas ou não localizadas.

A infração se caracterizou pela utilização de recursos de terceiro que se deu ocultando-se este. Apenas com a efetivação de ação fiscal se identificou o terceiro, real adquirente das mercadorias.

A legislação citada acima determina que nestes casos considera-se que a operação foi realizada por conta e ordem do real adquirente (art. 27 da Lei nº 10.637, de 2001) para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da MP nº 2.158-35, de 2001.

A imputação de responsabilidade e conseqüentemente da pena ao real adquirente não exclui a imputação da pena à pessoa jurídica que atuou como importadora no despacho de importação.

Segundo o art. 95, V, do Decreto-Lei nº 37, de 18/11/1966, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 2001, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, responde conjunta ou isoladamente, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Os incisos I e IV deste artigo dispõem que respondem pela infração quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática e a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria.

No caso em discussão a SCIB promoveu o despacho aduaneiro de mercadorias sujeitas à pena de perdimento que tinham como real adquirente a Fábrica

de Telas São Jorge, concorrendo para a prática da infração, de modo que de ambas, SCIB e Fábrica de Telas São Jorge, deve-se exigir o cumprimento da pena aplicável.

Cito os arts. 94 e 95 do Decreto-Lei nº 37, de 1966:

“Art.94 - Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los.

§ 1º - O regulamento e demais atos administrativos não poderão estabelecer ou disciplinar obrigação, nem definir infração ou cominar penalidade que estejam autorizadas ou previstas em lei.

§ 2º - Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Art.95 - Respondem pela infração:

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

II - conjunta ou isoladamente, o proprietário e o consignatário do veículo, quanto à que decorrer do exercício de atividade própria do veículo, ou de ação ou omissão de seus tripulantes;

III - o comandante ou condutor de veículo nos casos do inciso anterior, quando o veículo proceder do exterior sem estar consignada a pessoa natural ou jurídica estabelecida no ponto de destino;

IV - a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria.

V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

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

Referência aos artigos 94 e 95 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, bem como de disposições do Regulamento Aduaneiro que regulamentavam estes dispositivos, constaram do Relatório de Auditoria Fiscal, parte integrante e indissociável do Auto de Infração, em tópico que trata da responsabilidade pelas penalidades pecuniárias, fundamentando a sujeição passiva estabelecida no Auto de Infração, de modo que: i) O Auto de Infração contém os fundamentos para a exigência da penalidade pecuniária imputada; ii) Não houve remendo ao Auto de Infração, com vistas a mantê-lo a qualquer custo, conforme alega a recorrente.

Por outro lado, não cabe afastar a exigência da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias consumidas ou não encontradas sob alegação de que à SCIB só poderia ser imputada a multa de 10% sobre o valor da operação acobertada pela cessão do nome, nos termos do art. 33 da Lei nº 11.488, de 15/6/2007.

É que esta multa, imputável apenas ao cedente de nome para a ocultação do real adquirente, não exclui aplicação da pena de perdimento das mercadorias que, por sua vez, cede lugar à multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias entregues a consumo.

A multa de 10% pela cessão do nome veio substituir a declaração de inaptidão, prevista no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, tendo constado no parágrafo único do art. 33, da Lei nº 11.488, de 2007, que à hipótese prevista no *caput* não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996.

Entendo, com amparo no art. 727, §3º, do Decreto nº 6.759, de 5/2/2009, que é possível existirem casos em que ambas as multas sejam aplicáveis: a de 10%, imputável apenas ao cedente do nome; e a de 100%, imputável ao real adquirente e àquele que promoveu o despacho aduaneiro em que se apurou ocultação do real adquirente ou àquele que concorreu para a prática da infração, observando-se que o pagamento da multa por um dos imputáveis aproveita aos demais. Cito o dispositivo:

“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.”

No caso destes autos, a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, que ocupa o lugar da pena de perdimento, é aplicável.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Paulo Sérgio Celani.