



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

Processo n° 10730.722104/2012-20
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 3403-002.630 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de novembro de 2013
Matéria MULTA ADUANEIRA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BARLEY MALTING IMPORTADORA LTDA.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 19/10/2010

IMPORTAÇÕES PRÓPRIAS. DESCARACTERIZAÇÃO. IMPORTAÇÕES PARA REVENDA A ENCOMENDANTE PREDETERMINADO. CESSÃO DE NOME. ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTE OU BENEFICIÁRIO.

A infração capitulada no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 cessão do nome da pessoa jurídica, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, não se caracteriza no caso de falta de comprovação de que importações declaradas como sendo “por conta própria” foram realizadas na modalidade “para revenda a encomendante predeterminado”.

AUSÊNCIA DE PROVA.

O ilícito fiscal deve ser provado por meios de provas robustas, conjectura se revela ineficaz e leva a inconsistência do crédito tributário, motivo pelo qual impõe negar provimento ao recurso de ofício.

Recurso de Ofício Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso de Ofício. Esteve presente ao julgamento o Dr. Lucas Turquino, OAB/DF nº 32.954.

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

Domingos de Sá Filho - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Domingos de Sá Filho, Alexandre Kern, Rosaldo Trevisan, Ivan Allegretti e Marcos Ortiz Tranchesi.

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício do Acórdão que acolheu a Impugnação e decidiu pela improcedência do lançamento de penalidade aplicada em decorrência de suposta prática de ocultação do sujeito passivo em todas as importações efetivadas no período de 01.01.2011 a 31.01.2012.

Pesa sobre a contribuinte acusação de cessão do nome da pessoa jurídica com vista ao acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários das operações de importação. Acusação direta é de que o verdadeiro importador seria a empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS S/A.

O ilícito foi apontado com fundamento em pesquisas realizadas durante o processo de fiscalização, conforme resta demonstrado no relatório fiscal de fls. 9/12.

Extraí-se daquele documento que o convencimento da fiscalização é de que houve interposição fraudulenta, prática contrária a legislação de regência, entre a empresa BARLEY MALTING IMPORTADORA LTDA. e as reais adquirentes decorre, segundo consta como relevantes, dos fatos:

- 1) - extraídos dos documentos apresentados que a empresa fiscalizada possui em seus cadastros reduzida quantidade de funcionários e baixo gastos com a conta de telefone e energia elétrica;
- 2) - apesar da expressiva e da continuidade das negociações comerciais a empresa autuada afirmou que a concretização das avenças foi efetivada unicamente por meio de contatos telefônicos, conforme depoimento;
- 3) constatou na demonstração da origem dos recursos, extraído das cópias dos extratos bancários e das transferências de valores para cada fechamento de câmbio evidenciam que os respectivos pagamentos foram feitos logo após transferências de recursos de terceiros não identificados ou da CERVEJARIA PETRÓPOLIS S/A.

A decisão recorrida desonerou a acusada por ausência de prova concreta da ilicitude.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Domingos de Sá Filho, Relator.

Cuida-se de recurso de ofício onde o valor desonerado suplanta o de alçada e atende os demais pressupostos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

É de correntia sabença que cabe a autoridade fiscal demonstrar o ilícito fiscal, conjecturas não encontra abrigo no mundo processual. O que se vê desses autos são hipóteses desarrumadas, portanto incapaz de sustentar o lançamento.

Os extratos bancários colecionados aos autos como prova material não passa de indícios. Precisa-se mais do que isso para configurar o fato gerador a ser apurado.

O mesmo tema já foi objeto de apreciação no Acórdão 3201.001-254, de 19 DE MARÇO DE 2003, em razão da sua extensão adoto como fundamento de decidir:

“Voto

Conselheiro MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM
O processo preenche os requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Consoante relatado, o presente processo decorre de auto de infração lavrado em função do suposto descumprimento, por parte do contribuinte, referente a multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.

Inicialmente, cabe ressaltar que quando uma empresa importadora elabora sua declaração de importação (DI) à Receita Federal no SISCOMEX, por força do disposto no artigo 4º da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 680, de 2/10/2006, dentre outras obrigações acessórias, tal empresa é obrigada a eleger (vinculação entre a DI apresentada pelo importador e a modalidade de importação), qual é a modalidade de importação (importação por conta própria ou importação por conta e ordem de terceiros ou importação por encomenda) correspondente à situação de fato (importação própria ou importação equiparada à prestação de serviços ou importação a partir de uma encomenda prévia) que caracterizará a operação de importação.

Tal eleição deve ocorrer antes de a empresa importadora registrar a DI no SISCOMEX, justamente para assegurar que a autoridade fiscal, de forma rigorosa, disponha de um controle lógico e vinculado entre cada uma destas modalidades excludentes, a situação de fato e a legislação tributária pertinente

aplicável a tal situação. Ou seja, o sentido de exclusão aqui se dá diante do universo restrito de modalidades de importação existentes, porque tais modalidades têm características próprias e, portanto elas não coexistem de forma cumulativa DF CARF MF em uma mesma DI ou ainda não se conformam caso a caso a critério do importador em uma única DI.

Assim sendo, a empresa importadora ao praticar todos os atos de comércio internacional com independência e seus próprios recursos, sendo a única empresa responsável pela fase comercial entre ela própria e o exportador no exterior, assumindo a contratação da logística de transporte e desembaraço, arcando com o pagamento de tributos e efetuando a contabilização e revenda das mercadorias nacionalizadas a distribuidor interno, está praticando características usuais de ato de comércio de compra e venda denominado “importação por conta própria”, não se configurando, por exclusão, a “importação por encomenda” prevista nos artigos 11 a 14 da Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, cuja regulamentação está na Instrução Normativa da SRF nº 634, de 24 de março de 2006 (IN SRF nº 634/2006), tampouco a “importação por conta e ordem de terceiros” prevista no inciso I do artigo 80 da Medida Provisória 2.15835, de 24 de agosto de 2001, e no artigo 16 da Lei 9.779, de 19 de janeiro de 1999, cuja regulamentação está nos artigos 12, e 86 a 88 da Instrução Normativa da SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002 (IN SRF nº 247/2002), e na Instrução Normativa da SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002 (IN SRF nº 225/2002).

É importante esclarecer que a escolha entre importar mercadoria estrangeira por conta própria ou por meio de uma empresa terceirizada (também chamada de “trading” ou de intermediária, seja essa empresa terceirizada uma prestadora de serviço ou uma revendedora por encomenda) é livre e perfeitamente legal. Entretanto, tanto o importador quanto o adquirente devem observar a adequação normativa vigente que vincula um despacho de importação (na forma de uma DI) à uma modalidade de importação, vinculação esta que se dá em função da situação de fato. Ademais, há que se observar o tratamento tributário específico dessas operações desde o momento da importação até a comercialização no mercado interno (ou seja, alguns cuidados especiais: requisitos e condições).

Assim, na modalidade de “importação por conta própria”, a empresa importadora atua diretamente,

sem intermediários (e simultaneamente) como importadora, como a empresa negociante e como a empresa adquirente da mercadoria, ou seja, a empresa importadora declara à RF este tipo de modalidade, promove os trâmites iniciais da operação, pactua com o fornecedor no exterior (exportador) sobre os detalhes do negócio e assume todos os riscos logísticos da importação, efetua o contrato de câmbio, o pagamento da mercadoria ao fornecedor e o recolhimento dos tributos inerentes ao processo, contabiliza em seu ativo (estoque) a mercadoria importada como própria e observa o regime tributário específico na comercialização no mercado interno.

No caso regular de uma importação por encomenda, entre outros requisitos e condições essenciais, há um contrato bilateral prévio cujo objeto deve compreender, pelo menos, o prazo ou as operações pactuadas (art. 2º, § 1º, I, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 634, de 24/3/2006) entre a empresa importadora e a empresa encomendante (empresa adquirente) que adquirirá a mercadoria importada no mercado interno.

Há ainda a necessidade da habilitação prévia no SISCOMEX.

A Instrução Normativa SRF nº 634, de 24/03/2006 disciplina os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora na modalidade de importações em comento. Ou seja, estabelece que o importador e o encomendante devem estar previamente vinculados no Siscomex mediante apresentação de requerimento no qual se identifique o importador e o prazo ou operações para as quais foi contratado. Determina, também, que as operações não podem ser realizadas com recursos do encomendante, mesmo que em parte, e determina que este esteja habilitado no Siscomex. O encomendante deve ser identificado na Declaração de Importação, em campo específico.

A mesma lógica mencionada de ocorrência relacionada ao tipo de empresa (uma empresa comercial importadora de intermediação) é válida para a modalidade de importação de prestação de serviços denominada importação por conta e ordem de terceiros de que trata a Medida Provisória nº 2.15835/ 2001 e a Lei nº 9.779/1999, contudo esta modalidade se diferencia da importação por encomenda, entre outras razões, porque, na

prestação de serviços por conta e ordem de terceiros, a empresa importadora, para fins tributários, não é a empresa que de fato importou a mercadoria importada (empresa prestadora de serviço, ainda que esta recolha de fato os tributos vinculados à importação), mas, sim, para fins de contabilização tributária, é a empresa que contratou a prestação de serviços e vai adquirir a mercadoria importada no mercado interno (empresa adquirente). Enfim, uma importação por conta e ordem de terceiros é uma operação comercial de um serviço prestado por uma empresa nacional – a importadora –, que promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquiridas por outra empresa nacional – a adquirente.

Singular às três modalidades de importação é a obrigação do importador informar previamente ao exportador no exterior no sentido de este fazer constar na fatura comercial a indicação do nome do próprio exportador e da empresa que será a real adquirente predeterminada da mercadoria importada (importação por conta própria ou importação por conta e ordem de terceiros ou importação por encomenda), conforme prevê os incisos I e II do artigo 557 do Decreto nº 6.759/2009.

Após discorrer sobre as possibilidades de importações, passemos ao cerne da questão, sobre a multa exigida no auto de infração.

O artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, prescreve:

“Art. 33. A 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 no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”(negritei)

Por sua vez. O artigo 81 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, estabelece:

“Art. 81. Poderá, ainda, ser declarada inapta, nos termos e condições definidos em ato do Ministro da Fazenda, a inscrição da pessoa jurídica que deixar de apresentar a declaração anual de imposto de renda em um ou mais exercícios e não for localizada no endereço informado à Secretaria da Receita Federal, bem como daquela que não exista de fato.

§ 1º Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior.

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, a comprovação da origem de recursos provenientes do exterior darseá mediante, cumulativamente:

I prova do regular fechamento da operação de câmbio, inclusive com a identificação da instituição financeira no exterior encarregada da remessa dos recursos para o País; II identificação do remetente dos recursos, assim entendido como a pessoa física ou jurídica titular dos recursos remetidos.

§ 3º No caso de o remetente referido no inciso II do § 2º ser pessoa jurídica deverão ser também identificados os integrantes de seus quadros societário e gerencial.

§ 4º O disposto nos §§ 2º e 3º aplica-se, também, na hipótese de que trata o § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976.”(negritei)

O parágrafo único do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, já transcrito, dispõe que, para o caso previsto no caput do artigo, qual seja, a exigência da multa de 10 % do valor da operação acobertada da pessoa jurídica pela irregular cessão do nome em operações de comércio exterior, não se aplica o artigo 81 da Lei nº 9.430/1996, que, determina a declaração de inaptidão nos casos de não comprovação da origem, disponibilidade e efetiva transferência de recursos empregados em operações de comércio exterior.

Observa-se que antes da edição da Lei nº 11.488/2007, nos casos em que não se comprovasse a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se fosse o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior, haveria que se declarar a pessoa jurídica inapta. Essa previsão incluía, inclusive, a hipótese do § 2º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, como disposto no § 4º do artigo 81 da Lei nº 9.430/1996.

Portanto, com a edição da Lei nº 11.488/2007, em razão do disposto no parágrafo único de seu artigo 33, não mais se aplica o disposto no artigo 81 da Lei nº 9.430/1996, ou seja, não mais se declara inapta a pessoa jurídica naquelas situações que especifica.

A Lei nº 11.488/2007 trouxe nova previsão relativamente à penalidade de caráter administrativo, para não mais se declarar a empresa inapta e sim,

dela exigir multa equivalente a dez por cento (10%) do valor da operação acobertada.

Ressalte-se que a multa referida é do dia 15/06/2007 (período de apuração 01/01/2007 a 31/12/2010).

Observa-se que a infração caracterizada pela cessão do nome da pessoa jurídica, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários.

A empresa tem como objeto social, a importação, exportação, compra e venda de bens de produção agropecuária (cevada, lúpulo, trigo, malte, maltose, milho, soja e cereais em geral).

Como ressaltou a DRJ, a fiscalização concluiu pela caracterização da infração, pelos motivos abaixo:

- 1. Todas as Declarações de Importação foram registradas por conta própria da interessada, Barley Malting Importadora Ltda, ou seja, a interessada se declarava como importadora e adquirente das mercadorias (malte).*
- 2. A quase totalidade das mercadorias importadas pela interessada foram encaminhadas à Praiamar Indústria, Comércio e Distribuição Ltda e à Cervejaria Petrópolis S.A.*
- 3. Os recursos utilizados para pagamento dos contratos de câmbio provieram das adquirentes Praiamar Indústria, Comércio e Distribuição Ltda e Cervejaria Petrópolis Ltda, conforme planilha demonstrativa.*
- 4. Havia contrato de arrendamento mercantil de equipamentos entre as empresas Praiamar e Barley, no qual a primeira cede à segunda direito de utilização de infraestrutura portuária marítima e terrestre em Arraial do Cabo, bem como área onde se encontram instalados equipamentos necessários ao embarque de malte, cevada, lúpulo e outros produtos.*
- 5. A empresa possui reduzido número de funcionários e baixo valor referente a contas de telefone e luz.*
- 6. A concretização das avenças foi efetivada unicamente através de contatos telefônicos, conforme depoimento referido.*
- 7. Houve interposição fraudulenta mediante cessão do nome da interessada para acobertar as importações das encomendantes.*

A fiscalização descaracterizou as operações de importação declaradas pela Barley Malting Importadora Ltda como tendo sido realizadas por sua própria conta e concluiu por se trataram de operações

de importações “para encomendante predeterminado”, a empresa *Praiamar Indústria, Comércio e Distribuição Ltda* e a empresa *Cervejaria Petrópolis Ltda*, que permaneceram ocultas.

Como discorrido sobre as modalidades de importação, tem-se para realização de importações na modalidade para revenda a encomendante predeterminado diversas são as exigências para a realização dessas importações nessa modalidade.

As importações “para revenda a encomendante predeterminado” possuem como característica fundamental a contratação, por parte do encomendante, de importador que realize a importação das mercadorias encomendadas com seus próprios recursos.

A fiscalização equivoca-se ao concluir que as importações foram realizadas “por encomenda” das empresas *Praiamar Indústria, Comércio e Distribuição Ltda* e *Cervejaria Petrópolis Ltda*, pois a própria fiscalização confecciona planilha para demonstrar que os recursos utilizados para o fechamento de câmbio por parte da importadora *Barley Malting Importadora Ltda* provieram das “encomendantes” *Praiamar Indústria, Comércio e Distribuição Ltda* e *Cervejaria Petrópolis Ltda*.

Pois, se caso se confirmasse essa origem dos recursos, as importações não se enquadrariam nas características de importações para encomendante predeterminado pois, como visto, uma das características determinantes desse tipo de importação é justamente o fato de ter que ser realizada com recursos da importadora e não do encomendante.

Todavia, ainda que fosse a interpretação equivocada, poderia se aduzir que as importações foram realizadas “por conta e ordem” das adquirentes, pois, de acordo com as normas que regem a matéria, importações realizadas com recursos dos adquirentes são presumidas como se deles fossem.

No entanto, ocorre que a recorrente argumenta que a planilha apresentada pela fiscalização é equivocada e que os recursos utilizados nas importações foram recursos próprios e não das acusadas encomendantes.

O demonstrativo apresentado pela recorrente, ainda que produzido por amostragem, como informa, concede veracidade à origem dos recursos a ela transferidos, na medida em que demonstra a relação entre esses valores depositados e as notas fiscais a que se referiam.

Então, as inconsistências do demonstrativo produzido pela fiscalização, especialmente no que se refere às datas de depósitos dos valores, as datas de fechamento de câmbio e os valores incoerentes entre as operações, permitem concluir pela não comprovação de que os recursos utilizados nas importações tiveram origem não comprovada ou que se referiam aos recursos das empresas Praiamar Indústria, Comércio e Distribuição Ltda e Cervejaria Petrópolis Ltda, e não da importadora Barley Malting Importadora Ltda.

Além do mais, outros fatos trazidos pela recorrente, fazem concluir que as importações realmente se trataram de operações por sua própria conta e ordem. Nesse sentido, a demonstração de que a recorrente mantinha grande volume de mercadorias em estoque, arcando com seus custos e perdas, tendo em vista que o malte é de fácil deterioração.

Afirma que sempre manteve o produto que oferece (malte) em estoques, seja nos silos próprios que mantém no Porto do Forno, em Arraial do Cabo ou em silos alugados em Paranaguá (demonstrativos de registro de controle de produção e estoque).

A manutenção do produto em estoque tem como objetivo a venda pelo melhor preço que alcançar no mercado, ou seja, depende da oscilação do mercado; operação que pode gerar lucro ou prejuízo.

Da mesma maneira, a comprovação de que as mercadorias eram beneficiadas antes de serem vendidas aos clientes demonstra que não se tratavam de importações por encomenda. Enfim, não se trata de mera transferência, pois, desenvolve a industrialização do malte importado para atender a diversas exigências, através de processo de transilagem e beneficiamento. Bem como, o malte é um produto altamente perecível, qualquer descuido nessa etapa de beneficiamento pode vir a deteriorar o produto, arcando com o ônus da operação.

No tocante, aos indícios levantados pela fiscalização referentes ao reduzido número de clientes e a estrutura operacional desproporcional da recorrente, ainda que fossem confirmados, não permitiriam

presumir, por si sós, o cometimento da infração apontada.

Com relação às declarações do sócio da interessada, ainda que a fiscalização assim não tenha entendido, delas não se pode concluir que “as avenças eram efetivadas unicamente por telefone”. O que delas se depreende é que se fazia cotação de preços por telefone e que havia um relacionamento estreito com os fornecedores, que não eram em grande número. Utiliza mão-de-obra operacional terceirizada, inclusive (para cada desembarque, cerca de 50 empregados indiretos a cada navio). E mesmo que o procedimento de negociação fosse aquele interpretado pela fiscalização, o fato não passaria de um indício e não de comprovação de alguma ilegalidade, portanto insuficiente para imputar responsabilidade pela infração à acusada.

Assim, os fatos, declarações e documentos apresentados pela empresa fazem concluir pela impossibilidade de descaracterização das operações de importação realizadas por ela na modalidade por conta própria.

E, para concluir, ilustro matéria veiculada na imprensa Revista Porto e Navios, sobre Portos do Rio (01/09/2007) notícia que:

Já o porto do Forno, em Arraial do Cabo, cresce com uma característica completamente diferente. Depois da falência da Álcalis, que monopolizava o porto com movimentação de sal, a empresa Barley Malting, controlada por empresários de Sorocaba (SP), investiu cerca de R\$ 13 milhões no porto em estrutura de automação para desembarque e estocar granéis sólidos, incluindo seis silos com capacidade de estocagem de 25 mil toneladas para importação de malte, cevada e lúpulo. A importação de malte pelo porto do Forno é uma das apostas de Arraial do Cabo para diversificar as atividades econômicas do município.

Destarte, não há que se falar em cessão do nome da pessoa jurídica para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais interveniente ou beneficiários, logo, não procede a multa lavrada.

Pelos motivos acima (devidamente abordados pela decisão de primeira instância), voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício”.

Diante dos fundamentos transcritos, resta evidente que não basta só dizer que alguns recursos eram provenientes da empresa Cervejaria Petrópolis S/A, cabia a fiscalização com arrimo nos livros fiscais identificar com precisão qual o negócio subjacente a dar causa a remessa do recurso financeiro, a que título, isso pode ser constatado na contabilidade.

O relatório fiscal não descreve uma só linha da análise da contabilidade, os ingressos teriam sido a título de adiantamento de fornecedores, pagamento de faturas de vendas anteriores, empréstimo, etc.

Tenho que houve inconsistência na constituição do crédito tributário pela fragilidade das provas colhidas diante de campo largo a permitir robustecer o trabalho fiscal, que pudesse de certo feita A comprovar a existência de interposta pessoal no processo de importação.

A fiscalização conduz e deixa claro que o foco é confirmar que a Interessada só tem dois clientes, Cervejaria Petrópolis S/A e a empresa Praiamar Ltda. Tanto é verdade que ao questionar em depoimento um dos dirigentes da Interessada ao fazer pergunta já dá como resposta o nome das empresas acima mencionadas, sendo contestado pela afirmação de que possuir outros clientes, entre esses destacou: Pernot Ricard, União Destilaria, Cervejaria Colônia, Cervejaria Cerpa, Cervejaria Belco e Cervejaria Zanni.

De modo que, não há como ir de encontro o julgado por total ausência de demonstração sólida capaz de convencer o julgador de que houve a interposição de outra pessoa nas importações com fito ocultar o verdadeiro importador.

Diante do exposto, conheço do recurso e nego provimento.

É como voto.

Domingos de Sá Filho