



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

Processo nº 10909.721590/2014-41
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-003.007 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de abril de 2016
Matéria IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO
Recorrente PAN ASIA TRADING IMP E EXP LTDA E OUTRO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Ano-calendário: 2011, 2012

MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE PROVADA. SIMULAÇÃO.

Restando comprovada a interposição fraudulenta, em razão da empresa interposta não participar das negociações com os exportadores e de ser ressarcida pelas despesas incorridas nos despachos aduaneiros por meios de vendas simuladas com os reais adquirentes, é aplicável a pena de perdimento das mercadorias, que deve ser convertida na multa equivalente ao valor aduaneiro, em razão das mercadorias não terem sido encontradas.

Recursos Voluntários Negados

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento aos recursos voluntários. O Conselheiro Waldir Navarro Bezerra declarou-se suspeito para participar do julgamento.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Valdete Aparecida Marinheiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

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

Autenticado digitalmente em 11/05/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 11/05/2016

por ANTONIO CARLOS ATULIM

Impresso em 13/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Trata-se de auto de infração lavrado para infligir a multa regulamentar equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, com base no disposto nos arts. 673, 675, IV e 689, § 1º do Decreto nº 6.759/2009 e arts. 73, §§ 1º e 2º da Lei nº 10.833/2003.

Segundo a fiscalização, foi constatado que a PAN ASIA, embora figure formalmente como importadora nas DI, se interpôs nas operações de importação com o objetivo de ocultar a real adquirente das mercadorias: a COMEX COMPANY IMPORTADORA DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS LTDA.

Conforme se verifica no Relatório Fiscal relativo ao Procedimento Especial de Controle Aduaneiro de fls. 36/87, tal procedimento foi instaurado com base na IN nº 1.169/2011, porque o fisco detectou que a PAN ÁSIA apresentou uma movimentação atípica relativa às importações próprias no período de 2009 a 2012, conforme a tabela a seguir extraída da fl. 54:

Tabela 2 – Crescimento exponencial de importações de farinha de trigo por conta própria – PANASIA

ANO REGISTRO		2009	2010	2011	2012 ¹	2012 ²
COD SUBITEM NCM	DESCRIÇÃO	CIF DOLAR	CIF DOLAR	CIF DOLAR	CIF DOLAR (até 07/2012)	CIF DOLAR (estimativa)
11010010	FARINHA DE TRIGO	0,00	64.265,00	16.326.086,89	13.996.343,83	27.992.687,66

Fonte – Siscomex – base de dados RFB

Segundo o referido relatório, tal movimentação é totalmente incompatível com a habilitação obtida na Receita Federal para essa *trading* operar no comércio exterior. Considerando-se somente o primeiro semestre de 2012, a PAN ÁSIA extrapolou em 31 vezes sua estimativa de operação.

Com base em documentos obtidos em diligências nos estabelecimentos da PAN ÁSIA e da COMEX e de outras três empresas comerciais exportadoras de Foz do Iguaçu, a fiscalização constatou que formalmente as operações foram registradas como uma importação própria da PAN ÁSIA, seguida de uma operação de compra e venda com cada uma das quatro empresas comerciais importadoras investigadas durante o procedimento, conforme esquema de fl. 45.

O arranjo documental revela que as operações aparentavam regularidade, uma vez que a PAN ÁSIA registrava a declaração de importação por conta própria. Após o desembaraço aduaneiro, emitia uma nota fiscal de entrada das mercadorias no seu estabelecimento de Itajaí/SC e em seguida revendia as mercadorias para cada uma das comerciais importadoras localizadas em Foz do Iguaçu, mediante emissão de nota fiscal de venda.

Entretanto, segundo a fiscalização, a operação real consistiria no seguinte (fl. 45):

Materialmente, as operações com farinha de trigo objeto deste relatório estavam estruturadas da seguinte forma:

- 1) As empresas comerciais importadoras “A”; “B”; “C”; “D” de Foz do Iguaçu/PR fechavam negociação comercial de importação com os Moinhos de Farinha de Trigo da Argentina e Paraguai.

- 2) As empresas comerciais importadoras "A"; "B"; "C"; "D" de Foz do Iguaçu/PR solicitavam aos Moinhos estrangeiros a emissão de Fatura Comercial em nome da empresa PANASIA – Itajaí/SC.
- 3) As empresas comerciais importadoras "A"; "B"; "C"; "D" de Foz do Iguaçu/PR contratavam o transporte internacional de carga e solicitavam o carregamento da mercadoria no moinho ou depósito no exterior;
- 4) Com base nas informações constantes na fatura comercial emitida em nome de PAN ASIA os transportadores emitiam o Manifesto Internacional de Carga Rodoviário – MIC e o Conhecimento de Transporte Internacional por Rodovia – CRT tendo como destinatário das mercadorias a PANASIA.
- 5) As empresas comerciais importadoras "A"; "B"; "C"; "D" de Foz do Iguaçu/PR contratavam despachantes aduaneiros para fazer o registro das Declarações de Importação – DIs em nome de PANASIA.
- 6) Após o desembaraço aduaneiro das mercadorias no Porto Seco de Foz do Iguaçu/PR, a PANASIA emitia a nota fiscal de entrada das mercadorias em seu estabelecimento (Itajaí/SC) e ato contínuo emitia a nota fiscal de venda das mesmas mercadorias às empresas comerciais importadoras "A"; "B"; "C"; "D" de Foz do Iguaçu/PR.
- 7) Após o desembaraço os transportadores internacionais efetuavam a descarga das mercadorias em local determinado pelas empresas comerciais importadoras "A"; "B"; "C"; "D", sempre em Foz do Iguaçu/PR.

Assim, o gráfico que ilustra a real operação de importação é apresentado abaixo.

Em sede de impugnação, a PAN ÁSIA alegou, em síntese, o seguinte:

- 1) A fiscalização analisou apenas três das 206 importações autuadas. Essa amostra não pode ser considerada probabilística;
- 2) A PAN ÁSIA não operava apenas com farinha de trigo e possuía outros clientes;
- 3) Possuía capital integralizado de R\$ 800.000,00 e linhas de crédito em três bancos que lhe permitiam desenvolver sua atividade com equilíbrio nas contas. Não dependia da COMEX para desenvolver sua atividade. Alegou que era ela quem escolhia os fornecedores e determinava os preços e as condições de pagamento com a exportadora. E que era ela a responsável pela conservação e armazenamento da farinha importada;
- 4) Deixou de fechar câmbios, parte por desavença com alguns exportadores, e parte pelo impacto financeiro causado pela apreensão realizada pela fiscalização no PAF 12457.732673/2012-95. Alegou que não deixou de fechar câmbios apenas para gerar caixa e maquiagem importações por conta e ordem. Alega que foi acionada por um dos exportadores;
- 5) Se as mercadorias fossem de fato da COMEX esta deveria ter acionado a PAN ÁSIA na justiça, em função do prejuízo causado pela pena de perdimento. Alegou que a COMEX ficou inerte;
- 6) Contestou especificamente as operações representadas pelas DI 12/1269278-2; 12/1609863-0 e 12/1007947-1, alegando que foram pagas com recursos próprios e que a contabilização das operações foi feita regularmente.

Em sua impugnação, a responsável solidária COMEX COMPANY IMPORTADORA DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS LTDA, alegou, em síntese, o seguinte:

- 1) O auto de infração decorreu de atividades da PAN ASIA e que as importações ocorreram por conta própria daquela empresa;
- 2) A fiscalização não analisou as 138 importações autuadas e se baseou nas conclusões do relatório fiscal anexo ao processo 12457.732673/2012-95;
- 3) A fiscalização citou contratos de câmbio em aberto, mas não disse a quais DI se referem. O ônus da prova é do fisco;
- 4) Não houve nenhuma antecipação de recursos por parte da COMEX para custear as operações da PAN ÁSIA e a fiscalização não provou esse fato;
- 5) A caracterização da interposição depende do elemento subjetivo do agente. Quando muito, as importações poderiam ser consideradas por encomenda nos termos do art. 11, § 3º da Lei nº 11.281/2006. As importações não podem ser caracterizadas como por conta e ordem de terceiros, pois os câmbios foram fechados pela PAN ÁSIA. Logo não haveria simulação e nem a infração apontada pelo fisco;
- 6) É inaplicável o art. 95, V, do DL nº 37/66, pois esse dispositivo só se aplica a importações por conta e ordem;

Por meio do Acórdão 66.816, de 18/03/2015 a 24ª Turma da DRJ São Paulo, julgou as impugnações improcedentes. O julgado recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II Ano-calendário: 2011, 2012 INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NA IMPORTAÇÃO.

A interposição fraudulenta na importação caracteriza a penalidade prevista no art. 23, V, § 1º do Decreto-lei nº 1.455/76

Regularmente notificada em 24/03/2015 (fl. 383), a PAN ÁSIA apresentou recurso voluntário em 22/04/2015 (fl. 387/445), alegando, em síntese, o seguinte:

- 1) Não houve dano ao erário porque todos os tributos foram recolhidos e todos os recursos eram provenientes da recorrente;
- 2) A afirmação do fisco de que as importações eram previamente destinadas a certa empresa não corresponde à realidade, pois o que ocorria é que a recorrente se valida de contatos confiáveis como forma menos onerosa e mais prática de negociação, transporte e despacho dos itens importados;
- 3) As operações não podem ser enquadradas na modalidade "por conta e ordem de terceiro", pois as transações foram realizadas com recursos próprios da recorrente;
- 4) A decisão recorrida incorreu em contradição na constatação de que a recorrente "banca" o câmbio por alguns dias até que a real adquirente a reembolse pela despesa, pois a fiscalização não analisou toda a movimentação financeira apresentada pela recorrente. Essa documentação comprova que os câmbios foram fechados com recursos próprios da PAN ÁSIA. No Acórdão 3101-001.813, em situação semelhante à deste processo, restou decidido que quem financiava as operações era a PAN ÁSIA;

5) Não houve a simulação alegada pelo fisco. O que aconteceu foi que a empresa adotou uma logística diferenciada, mas perfeitamente lícita, com vistas a obter preços menores para um futuro consumidor. Não há nada de errado em realizar importações por encomenda. O art. 23, V, do DL nº 1.455/76 não estabelece que a eleição inadequada da modalidade de importação seja uma infração passível de aplicação da pena de perdimento;

6) A interposição fraudulenta tem natureza penal tributária e só se consuma se a prática de ocultar terceiro estiver ligada a crimes antecedentes, se houver prova do dolo em lesar a União e se houver a comprovação de dano material ao erário. Isso não ocorreu neste processo, uma vez que restou plenamente comprovada a origem lícita dos recursos utilizados nas importações, fato incontroverso e admitido, inclusive no julgamento do processo 12457.732673/2012-95, ocorrido em 24/02/2015, referente à mesma acusação e no mesmo período das DI deste processo. Além disso, não existiu a ocultação da origem ilícita de recursos; nem a prática de crime contra o sistema tributário nacional e, tampouco, contra o sistema financeiro nacional;

7) A responsabilidade pela interposição fraudulenta é subjetiva, e não objetiva como o fisco alega. Não houve dolo. O fisco não provou o dolo. O fisco não provou o dano ao erário em nem que houve sonegação de impostos.

8) Embora a defesa tenha demonstrado que não ocorreu a simulação, se o entendimento da Receita Federal persistir, se trataria de simulação inocente, pois não houve prejuízo de terceiro;

9) A pena de perdimento não pode ser aplicada porque não houve dano ao erário. No caso só seria cabível a pena do art. 33 da Lei nº 11.488/2007. A recorrente foi penalizada com a multa de 10% do valor aduaneiro, pelas mesmas DI destes autos, por cessão do nome. Invocou o entendimento constante do Acórdão 3402-002.362, que considerou incabível a cumulação das duas penalidades, cancelando o perdimento e mantendo a multa do art. 33 da Lei 11.488/07, em face do princípio da especialidade.

10) A recorrente deveria figurar como devedora solidária e não como devedora principal. Quem deveria figurar como devedor principal neste processo é o real adquirente da mercadoria, a COMEX, pois foi ela quem efetivamente promoveu a entrada da mercadoria no território nacional.

Intimada em data não certificada nos autos, a COMEX COMPANY apresentou recurso voluntário em 22/04/2015 (fls. 388 e ss.), alegando, em síntese o seguinte:

1) O termo de verificação faz menção a mais de 300 DI, mas não declinou a razão pela qual apenas 138 foram imputadas à recorrente. Apenas foi dito que as condutas que foram objeto do processo 12457.732673/2012-95 foram sistematicamente repetidas nas operações objeto deste processo, mas não se sabe o fundamento que levou a fiscalização a tal conclusão. Não se produziu prova de que as 138 operações tenham sido entabuladas de forma semelhante à daquele PAF;

2) A fiscalização apontou uma série de câmbios em aberto pela PAN ÁSIA, que deveriam ter sido fechados em 180 dias, mas não indicou a quais DI se referiam. Tal argumento não pode ser contestado, pois não está relacionado a nenhuma DI objeto do perdimento e não guarda nenhuma conexão com a recorrente;

3) A fiscalização tentou provar o argumento dos câmbios em aberto utilizando como exemplo a DI 12/126978-2. Entretanto, essa DI não consta entre aquelas que foram apenas no bojo deste processo, não fazendo parte do auto de infração, não guardando relação alguma com a recorrente. Trata-se de fato estranho à lide;

4) O mesmo se diga em relação ao outro exemplo apresentado pelo fisco, relativo à DI 12/1609863-0, pois os lançamentos contábeis mencionam o Banco Mercantil do Brasil e a razão social do contribuinte que efetuou o aporte contém a expressão "Ind e Com". A COMEX não possui relação com o Banco Mercantil e na sua razão social não consta "Ind e Com", o que prova que recorrente não remeteu os recursos;

5) A fiscalização tentou provar que a ilicitude das 138 operações estaria provada de uma só vez pelas ilicitudes cometidas nessas duas operações, as quais nem sequer constam da presente medida fiscal;

6) O ônus da prova da interposição fraudulenta é do fisco, conforme restou decidido no Acórdão 3403-002.842, cuja situação fática em tudo se assemelha à situação deste processo;

7) A DRJ inovou os fundamentos da autuação, pois recorreu a elementos constantes de outros processos para poder lastrear a manutenção do lançamento, como diálogos registrados entre a recorrente e o suposto exportador, bem como mensagens trocadas por membros da própria PAN ÁSIA que não guardam nenhuma relação com a recorrente;

8) A presunção estabelecida no art. 23, § 2º do Decreto-Lei nº 1455/76 não se aplica ao caso concreto porque o fisco não provou o fato indiciário, qual seja, a existência de capital de terceiros ou capital de origem não comprovada.;

9) Não existiu importação por conta e ordem de terceiros, pois não houve antecipação de recursos por parte da recorrente;

10) Não houve simulação, pois as operações com a PAN ASIA se constituíram em operações de compra e venda (direta ou por encomenda). A operação declarada corresponde à operação real e não existe nenhuma entabulação oculta;

12) Não há como aplicar a responsabilidade solidária à recorrente com base no art. 95, V do DL nº 37/66 porque não se trata de operação de importação por conta e ordem.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

O recurso da PAN ÁSIA preenche os requisitos formais para sua admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

Quanto ao recurso da COMEX, não foi possível aferir sua tempestividade, pois não consta do autos a data em que essa empresa tomou conhecimento do acórdão da DRJ.

O ônus da comprovação da intempestividade é da Administração Tributária. Não tendo a Administração se desincumbido desse ônus, e levando em conta que os demais

requisitos formais de admissibilidade foram cumpridos, o recurso da COMEX deve ser conhecido.

Conforme relatado, as empresas ora recorrentes estão sendo acusadas de praticarem atos jurídicos simulados, com o fim de ocultação dos reais importadores por meio da interposição da PAN ÁSIA, que, na situação de fato, apenas estaria cedendo seu nome para o registro das declarações de importação. A PAN ÁSIA importa, fecha o câmbio com seus próprios recursos, emite nota fiscal de revenda e aguarda o pagamento desta nota fiscal. Porém, materialmente, ela cede seu nome na importação, adianta seu capital para fechamento do câmbio e recebe a devolução deste montante às vezes no mesmo dia ou poucos dias depois, revestido na forma de operação de compra e venda no mercado interno.

As duas autuadas, em síntese, negaram a ocorrência de importação por conta e ordem porque a fiscalização não teria comprovado o fornecimento de recursos financeiros e negaram também a ocorrência de simulação.

Inicialmente cabe esclarecer que não é o caso de interposição fraudulenta presumida, pois a fiscalização não utilizou a presunção relativa estabelecida no art. 23, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/76. Sendo assim, não importa para o deslinde do caso concreto a comprovação isolada dos fatos indiciários previstos no citado dispositivo legal para se presumir a interposição fraudulenta.

Estamos diante da acusação de interposição fraudulenta provada, pois no Procedimento Especial de Controle Aduaneiro, o fisco sustentou que para os anos de 2011 e 2012 as operações entre a PAN ÁSIA e as quatro empresas de Foz do Iguaçu foram simuladas, com o objetivo de obtenção de economia de impostos estaduais.

E a fiscalização provou a existência da simulação alegada. Vejamos.

No Procedimento Especial de Controle Aduaneiro, restou comprovado que a PAN ÁSIA não participava das negociações que precediam as operações de importação e nem elegia o despachante aduaneiro que deveria atuar. As negociações sempre foram entabuladas por meio do escritório de despacho aduaneiro "D' Antonelli Assessoria em Comércio Exterior Ltda". Esse escritório funcionava na mesma sala comercial onde funcionava o escritório da COMEX. As transações eram realizadas pela despachante aduaneira Denise Antonelli, sócia-administradora da D'Antonelli e ex-sócia da COMEX. Era Denise Antonelli quem negociava com os fornecedores estrangeiros e posteriormente enviava a fatura comercial e a licença de importação à PAN ÁSIA e solicitava o fechamento do câmbio.

As conversas de fls. 65/66 entre a despachante Denise Antonelli e o fornecedor na Argentina comprovam que a PAN ÁSIA não participava das negociações, o que é inadmissível em operações de importação ditas por conta própria.

A prova cabal de que a PAN ÁSIA apenas cedia seu nome para ocultar a COMEX se encontra no e-mail de fls. 67, no qual o Sr. Nilo Simas Jr. da PAN ÁSIA orienta uma das empresas comerciais importadoras de Foz do Iguaçu, sobre os procedimentos que deverão ser adotados nas próximas importações de farinha em nome da PAN ÁSIA.

Já no e-mail de fl. 68 está confirmada a acusação da fiscalização no sentido de que a PAN ÁSIA cedia dolosamente o nome para efetuar importações e "bancava" a

operação de câmbio para ser posteriormente ressarcida pela simulação de uma operação de venda.

E a confissão cabal do Sr. Nilo Simas no sentido de que os contratos de câmbio eram "bancados" de forma adiantada pela PAN ÁSIA encontra-se no e-mail de fls. 70.

A título de reforçar a convicção dos senhores conselheiros sobre a simulação envolvendo as operações da PAN ÁSIA com as quatro empresas comerciais importadoras localizadas em Foz do Iguaçu, remeto os Senhores Conselheiro ao e-mail emitido por "Adriana" do setor financeiro da PAN ÁSIA ao Sr. Nilo dando conta do **"nosso capital que está fora"**, conforme fl. 77.

Mas isso não é tudo.

A fiscalização conseguiu descobrir também o valor da comissão cobrada pela PAN ÁSIA dos reais adquirentes da farinha a título de comissão pela cessão do nome. Os valores eram de R\$ 1.800 por caminhão de farinha tipo 000 e R\$ 2.000,00 por caminhão de farinha do tipo 0000, conforme e-mail trocado entre o Sr. Nilo Simas e o departamento financeiro da PAN ÁSIA (fl. 76).

Com esses elementos trazidos pela fiscalização, em relação às operações realizadas nos anos de 2011 e 2012, envolvendo a PAN ÁSIA e as quatro empresas comerciais importadoras de Foz do Iguaçu, entre as quais se encontra a COMEX, restou plenamente demonstrada a simulação e a interposição da PAN ÁSIA nas referidas operações.

No que tange ao Termo de Verificação Específico para este processo, a fiscalização constatou que se tratavam de DIs envolvendo as mesmas empresas, a mesma despachante aduaneira e registradas ao longo dos anos de 2011 e 2012.

Entretanto, para as DIs objeto deste processo, a fiscalização constatou que 22 delas estavam com o câmbio em aberto há mais de dois anos, o que não é uma conduta usual no comércio exterior, mormente quando o contribuinte não demonstra que as operações foram financiadas pelo exportador ou por qualquer outro meio.

A fiscalização exemplificou as constatações com as DI 12/1269278-2; 12/1609863-0 e 12/1007947-1. Em relação à primeira, não identificou na escrituração contábil os recursos que liquidaram a operação de câmbio, o que conduz à conclusão de que o pagamento foi efetuado por outra entidade. Em relação à segunda, a escrituração foi feita de forma a ocultar a identificação da origem e destino dos recursos. E em relação à terceira, houve antecipação de recursos por parte da COMEX, pois esta empresa quitou uma nota fiscal antes dela ter sido emitida.

Por meio desse expediente de manter câmbios e aberto e de simular operações comerciais com desconto de títulos a PAN ÁSIA "gerava recursos" para fechar o câmbio de outras importações, evitando lançar em sua contabilidade os aportes financeiros dos reais adquirentes nas vésperas dos despachos aduaneiros.

Essa conduta, é plenamente compatível com o que foi apurado no Procedimento Especial de Controle Aduaneiro, comprovando que as constatações do Procedimento Especial aplicam-se às DI ora autuadas, mesmo porque foram registradas durante os anos de 2011 e 2012.

Está provada a interposição fraudulenta da PAN ASIA em todas as operações de importação ocorridas nos anos de 2011 e 2012 envolvendo as quatro empresas comerciais exportadoras situadas em Foz do Iguaçu, entre elas a COMEX.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO DA PAN ÁSIA.

A defesa alegou a inexistência de dano ao erário porque todos os tributos foram recolhidos e não foi utilizado recurso de terceiros.

Esses elementos não foram eleitos pelo art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 como determinantes para estabelecer se houve dano ao erário. O referido dispositivo legal estabelece que (redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002):

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.

Como se vê, a lei diz apenas que se considera dano ao Erário a importação de mercadorias promovida com ocultação do real sujeito passivo ou do responsável pela operação, mediante simulação.

Se a fiscalização comprovou que a PAN ÁSIA ocultou a COMEX, mediante simulação, então, à luz do citado dispositivo legal ocorreu o dano ao Erário, infração que rende ensejo à inflição da pena de perdimento, a teor do art 23, § 1º do mesmo Decreto-lei.

Ao contrário do alegado, a fiscalização comprovou que as mercadorias eram destinadas previamente às quatro empresas comerciais importadoras de Foz do Iguaçu, pois todas as importações foram negociadas diretamente pelas comerciais importadoras localizadas em Foz do Iguaçu, e não pela PAN ASIA.

No que concerne à alegação de as operações não poderem ser enquadradas na modalidade "por conta e ordem de terceiro", deve ser lembrado à recorrente que a fiscalização provou que os recursos que amparavam as importações ora autuadas provinham da COMEX e demais importadores de fato, e também que a PAN ÁSIA não participava das negociações internacionais.

Não houve a alegada contradição da decisão recorrida na parte em que alegou que a recorrente "banca" o câmbio por alguns dias até ser reembolsada pela real adquirente, pois além da fiscalização ter analisado toda a movimentação financeira durante o Procedimento Especial de Controle Aduaneiro, as mensagens eletrônicas trocadas pelas pessoas físicas envolvidas nas operações confirmaram que a PAN ÁSIA adiantava o dinheiro para o fechamento do câmbio depois de receber a ordem da despachante aduaneira, para ser ressarcida posteriormente por meio da simulação de uma operação de venda.

No que concerne ao caráter penal do ilícito, ao contrário do alegado, a interposição fraudulenta se caracteriza pela ocultação do responsável pelas importações e não requer nenhuma ligação com a prática de delitos anteriores, a teor do que estabelece o art. 689,

XXII, § 1º do RA/2009. Em momento algum o Decreto-Lei nº 1455/76 ou o Regulamento Aduaneiro mencionam a conexão com crimes anteriores.

No que tange à comprovação do dolo, a farta troca de e-mails entre as pessoas físicas envolvidas nas operações comprovaram a intenção de executar operações simuladas, com vistas à obtenção de benefícios fiscais no âmbito do ICMS.

A própria PAN ÁSIA vende esse serviço por meio de sua página na internet, como deixa claro o seguinte excerto extraído da fl. 59:

Importando com a Pan Asia International Trade, as empresas podem se beneficiar de vantagens operacionais como fretes e seguros. E principalmente em questões fiscais que reduzem de forma matemática-financeira o imposto mais importante e significativo das importações, ou seja, o Imposto sobre Operações Relativas À Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

Segundo informou a fiscalização (fls. 56/58), um dos motivos para o entabulamento da simulação, foi o incentivo fiscal concedido pelo Estado de Santa Catarina no âmbito do ICMS, pois a teor do art. 26, III, combinado com o art. 15 do Anexo II, do Regulamento do ICMS daquele Estado, as operações de importação de farinha de trigo são tributadas com 12% e no momento da venda o Estado concede um crédito presumido de 66,66%, resultando em uma alíquota efetiva de apenas 4%.

Com isso, as quatro empresas comerciais importadoras localizadas em Foz do Iguaçu-PR, conseguiram uma redução de custos com a interposição fraudulenta da PAN ÁSIA, localizada em Itajai/SC, utilizando de forma indevida um benefício fiscal concedido por Santa Catarina na área do ICMS.

No que concerne ao processo 12457.732673/2012-95, citado pela defesa, o julgamento culminou no Acórdão 3101-001.813. Tal julgado em nada socorre a recorrente, pois embora a situação fática seja a mesma deste processo, o recurso voluntário da COMEX foi desprovido pelo colegiado.

A PAN ÁSIA alegou a impossibilidade de aplicação da pena de perdimento, pois no caso seria cabível a pena do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, pela cessão do nome, e citou a interpretação contida no Acórdão 3402-002.362.

Realmente este colegiado, com composição totalmente diversa da atual, manifestou o entendimento segundo a alegação da defesa. Entretanto, este relator discorda da aplicação do princípio da especialidade para afastar a pena de perdimento, substituindo-a pela multa de 10% por cessão do nome, pois a aplicação desse princípio tem lugar apenas quando existe uma norma mais ampla e outra mais específica, ambas capazes de alcançar o mesmo fato, como se dá, por exemplo, com os crimes de homicídio (norma mais ampla) e de infanticídio (norma mais específica).

No caso concreto, a pena de perdimento e a multa pela cessão do nome penalizam condutas completamente diferentes, não existindo nenhum impedimento para a inflição de ambas ao mesmo sujeito passivo, quando este, ao mesmo tempo, ceder seu nome a terceiro com o fim de ocultar o real importador e detiver a posse, ou entregar a consumo, mercadorias importadas mediante o cometimento de infrações que constituam dano ao Erário.

Tanto é assim, que o art. 727, § 3º do RA/2009 estabelece expressamente que:

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 o caput não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias na importação ou na exportação.

No que concerne à sujeição passiva, o art. 689 do RA/2009 não estabelece quem é o sujeito passivo da multa. Esse dispositivo regulamentar apenas estabelece que as mercadorias estão sujeitas à pena de perdimento, o que significa que o sujeito passivo da referida multa pode ser qualquer pessoa, independentemente dela ter promovido ou não o ingresso irregular das mercadorias no território nacional.

Reforça esta interpretação o disposto nos art. 689, § 1º e 704, ambos do RA/2009, os quais autorizam a interpretação de que a fiscalização pode aplicar a referida penalidade a quantos tenham tido a posse da mercadoria introduzida irregularmente no país com o cometimento de infração que caracterize o dano ao Erário.

Portanto, não tem razão a recorrente quando afirma que não poderia figurar no polo ativo como devedora principal.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO DA COMEX.

A defesa se insurgiu contra a forma com que a fiscalização redigiu o termo de verificação específico para este processo, pois no seu entender ela teria se limitado a dizer que as DI objeto desta autuação apresentavam as mesmas características das do processo 12457.732673/2012-95.

Não tem razão a recorrente. O termo verificação específico para este processo e o Relatório Fiscal do Procedimento Especial de Controle Aduaneiro são complementares.

Ao contrário do que sugeriu a COMEX, o Relatório Fiscal do Procedimento Especial de Controle Aduaneiro não constitui um outro procedimento ou uma outra fiscalização. Trata-se da mesma fiscalização efetuada em relação às operações que envolveram a PAN ÁSIA e as quatro empresas comerciais importadoras de Foz do Iguaçu durante os anos de 2011 e 2012.

A defesa está se fazendo de desentendida, pois as 138 DI citadas no recurso são as DI citadas nas notas fiscais da suposta operação de revenda entre a PAN ÁSIA e a COMEX, conforme se pode comprovar nas fls. 121/122.

Portanto, a defesa sabe exatamente o porquê de sua vinculação a essas 138 DI: são as DI por meio das quais as mercadorias foram importadas pela COMEX mediante interposição fraudulenta da PAN ÁSIA.

No que concerne à alegação dos câmbios em aberto não terem sido vinculados às declarações de importação, a afirmação da defesa é improcedente, pois tal vinculação foi feita no termo de verificação fiscal específico para este processo, conforme fl. 29/30.

O fato de algumas das DI citadas no termo de verificação específico não se relacionarem com operações promovidas pela COMEX não a exonera da responsabilidade pela multa ora discutida, uma vez que além da fiscalização ter feito as menções àquelas DI em caráter exemplificativo, as constatações da fiscalização devem ser analisadas em conjunto com o que foi apurado no Procedimento Especial de Controle Aduaneiro.

E isso é assim porque o objeto daquele procedimento foi a análise das operações ocorridas entre a PAN ÁSIA e as quatro empresas comerciais importadoras de Foz do Iguaçu, durante os anos de 2011 e 2012.

Tendo em vista que se tratam das mesmas empresas e de importações efetuadas com o mesmo "modus operandi", pela mesma despachante aduaneira e durante os anos de 2011 e 2012, então não se sustenta a alegação da defesa no sentido de que a fiscalização pretendeu provar a ilicitude das 138 DI "por arrasto", para usar a expressão da defesa.

Não se trata de comprovar a ilicitude "por arrasto" ou por analogia, uma vez que o Procedimento Especial de Controle Aduaneiro analisou as operações envolvendo a PAN ÁSIA e as quatro empresas de Foz do Iguaçu nos anos de 2011 e 2012.

Ao contrário do alegado, a situação fática deste processo em nada se assemelha à do Acórdão 3403-002.842, pois enquanto naquele caso concreto a fiscalização não se desincumbiu do ônus de provar a acusação, no caso deste processo o fisco apresentou provas contundentes e robustas da simulação e da interposição fraudulenta.

Também não procede a alegação da defesa, no sentido de que a DRJ teria inovado a fundamentação do lançamento, por fazer referência a elementos de outro processo. Isso porque, conforme já foi dito, o Relatório Fiscal do Procedimento Especial de Controle Aduaneiro, não se refere exclusivamente "ao outro processo". Ele está no "outro processo" e também está neste processo, pois aquele procedimento especial, por envolver averiguações dos fatos ocorridos durante 2011 e 2012 entre as quatro empresas comerciais importadoras e a PAN ÁSIA, presta-se para fundamentar qualquer autuação em relação a declarações de importação registradas durante aqueles dois anos envolvendo essas empresas.

A COMEX tentou se esquivar da responsabilidade pela multa, ao argumento de que as mensagens trocadas entre as pessoas físicas envolvidas nas operações não se referem a ela.

Ora, mas o que dizer da despachante aduaneira Denise Antonelli?

A Sra. Denise Antonelli era quem entabulava as negociações em nome da COMEX e das outras três empresas comerciais importadoras de Foz do Iguaçu.

E o fato de o escritório de despacho aduaneiro "D' Antonelli Assessoria em Comércio Exterior Ltda" funcionar na mesma sala comercial onde funcionava o escritório da COMEX? Isso não significa nada?

E o fato da Sra. Denise Antonelli ter sido sócia da COMEX? Também não significa nada?

Está mais do que provada a vinculação entre a COMEX, a despachante aduaneira Denise Antonelli e a PAN ÁSIA.

A defesa alegou que a presunção estabelecida no art. 23, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/76 não se aplica ao caso concreto porque o fisco não provou o fato indiciário, qual seja, a existência de capital de terceiros ou capital de origem não comprovada.

Com relação a tal alegação, já foi dito alhures que não se trata de interposição fraudulenta presumida, mas sim comprovada. E a comprovação residuiu na prova da simulação, efetuada no Procedimento Especial de Controle Aduaneiro, muito embora no termo de verificação fiscal específico deste processo, a fiscalização tenha demonstrado a existência de antecipação de recursos por parte da COMEX.

A defesa também alegou que não existiu importação por conta e ordem de terceiros, pois não houve antecipação de recursos por parte da recorrente.

Não é o que a fiscalização provou por meio da movimentação financeira relativa à DI 12/1007947-1 (fls. 33/34):

Analisando o fluxo financeiro da operação representada pela DI 12/1007947-1, constatamos algumas irregularidades, que passamos a relatar:

- a) Através do extrato da conta corrente mantida pela PAN ASIA confirmamos o débito antecipado do valor do câmbio (R\$ 54.249,75) em 31/05/2012. Para a comprovação da origem dos recursos utilizados na liquidação desse câmbio, identificamos um crédito (R\$ 62.000,00) via TED efetuado no mesmo dia (31/05). A origem desse depósito, de acordo com o lançado na contabilidade, seria o pagamento da NF 3346 efetuado no dia 30/05/2012 pela COMEX.
- b) Desta forma, consideramos comprovada a origem dos recursos como sendo da COMEX, entretanto, causa no mínimo estranheza o pagamento de uma Nota Fiscal que sequer havia sido emitida (vide Anexo 05) e de valor bem superior ao pagamento – R\$ 73.581,03.
- c) De igual forma, torna-se menos crível tal lançamento, se considerarmos que no dia 01/06/2012 a PAN ASIA contabilizou a hipotética saída da mercadoria, no valor de R\$ 61.525,67, que foi formalizada pela emissão da NF 3370 no dia 04/06/2012.
- d) Face ao exposto, conclui-se que o depósito de R\$ 62.000,00, efetuado pela COMEX para pagamento da NF 3370 e teve o condão de amparar a operação representada pela DI 12/1007947-1.

30/05/2012	201.1.1.02.006	Banco HSBC	D	62.000,00	VLR REF Rec nf 3346 Comex Company
30/05/2012	201.1.2.01.0008	Clientes a Receber	C	62.000,00	VLR REF Rec nf 3346 Comex Company
31/05/2012	201.1.1.02.024	Banco Mercantil Do Brasil	D	62.000,00	VLR REF TED HSBC Banco Mercantil
31/05/2012	201.1.1.02.006	Banco HSBC	C	62.000,00	VLR REF TED HSBC Banco Mercantil
31/05/2012	202.1.1.05.11081	Fornecedor a Pagar - Proc PIP 0591 12	D	54.249,75	PGTO REF Cambio Proc PIP 0591 12
31/05/2012	201.1.1.02.024	Banco Mercantil Do Brasil	C	54.249,75	PGTO REF Cambio Proc PIP 0591 12
01/06/2012	201.1.2.01.0008	Clientes a Receber	D	61.525,67	VLR REF SAIDA NF 3370
01/06/2012	203.1.1.01.004	Revenda de Mercadorias a Prazo	C	61.525,67	VLR REF SAIDA NF 3370

A corroborar o que acima afirmamos, em rápida consulta aos valores contabilizados pela PAN ÁSIA ao longo do tempo, vemos a mesma sistemática – créditos junto à COMEX, supostamente quitando operações anteriores, em valores suficientes para amparar a importação em curso, abaixo listamos alguns desses lançamentos, a título de exemplificação:

12/01/2012	201.1.1.02.024	Banco Mercantil Do Brasil	D	67.751,76	VLR REF Rec nf 2062 Comex Company
12/01/2012	201.1.1.02.024	Banco Mercantil Do Brasil	D	44.558,10	VLR REF Rec nf 2037 Comex Company
12/01/2012	201.1.1.02.024	Banco Mercantil Do Brasil	C	55.681,02	PGTO REF Cambio Comex Proc PIP 0036 12
12/01/2012	201.1.1.02.024	Banco Mercantil Do Brasil	C	46.400,85	PGTO REF Cambio Comex Proc PIP 0037 12
13/02/2012	201.1.1.02.024	Banco Mercantil Do Brasil	D	15.158,29	VLR REF Rec nf 2278 Comex Company
13/02/2012	201.1.1.02.024	Banco Mercantil Do Brasil	D	40.000,00	VLR REF Rec nf 2286 Comex Company
13/02/2012	201.1.1.02.024	Banco Mercantil Do Brasil	C	54.507,11	PGTO REF Cambio Comex Proc PIP 0139 12
20/03/2012	201.1.1.02.024	Banco Mercantil Do Brasil	D	48.711,04	VLR REF Rec nf 2608 Comex Company
20/03/2012	201.1.1.02.024	Banco Mercantil Do Brasil	C	39.399,54	PGTO REF nf 1427 Cambio Comex Proc PIP 0262 12
17/04/2012	201.1.1.02.024	Banco Mercantil Do Brasil	D	68.088,69	VLR REF Rec nf 2892 Comex Company
17/04/2012	201.1.1.02.024	Banco Mercantil Do Brasil	C	59.911,56	PGTO REF Cambio Comex Proc PIP 0390 12
17/04/2012	201.1.1.02.024	Banco Mercantil Do Brasil	C	76.728,84	PGTO REF Cambio Comex Proc PIP 0389 12

Sendo assim, é improcedente a alegação de que não houve importação por conta e ordem, pois a fiscalização demonstrou que neste caso concreto ocorreu antecipação de recursos.

A defesa também alegou que se tratam de operações por encomenda, a teor do art. 11 da Lei nº 11.281/2006.

Não tem razão a defesa porque é óbvio que as operações não podem ser enquadradas na categoria "por encomenda". A uma porque a PAN ÁSIA nunca participou das negociações comerciais, como exige o art. 11 da Lei nº 11.281/2006. E a duas porque a PAN ÁSIA simulou operações de importação, permitindo o registro de Declarações de Importação em seu nome, bem como a emissão de outros documentos que instruíram os despachos de importação e em seguida simulou operações de compra e venda com os supostos encomendantes. Como as operações de revenda no mercado interno foram apenas simuladas, não há que se falar em importação por encomenda.

Por fim, a defesa se insurgiu contra a aplicação da responsabilidade solidária com base no art. 95, V do DL nº 37/66 porque não se trata de operação de importação por conta e ordem.

Não tem razão a recorrente, restou fartamente comprovado nos autos que houve interposição fraudulenta na modalidade comprovada, o que significa que ocorreram importações por conta e ordem não declaradas como tais.

Esse fato autoriza a imposição da responsabilidade à recorrente pela multa ora lançada com base no art. 95, V, do DL nº 37/66 (art. 674, V do RA/2009).

Com essa fundamentação, voto no sentido de negar provimento aos dois recursos voluntários.

Antonio Carlos Atulim

Processo nº 10909.721590/2014-41
Acórdão n.º **3402-003.007**

S3-C4T2
Fl. 9

CÓPIA