



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.001900/2010-26
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3003-001.909 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 21 de julho de 2021
Recorrente D & A COMÉRCIO SERVIÇOS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 22/09/2009

NORMAS PROCESSUAIS. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. IRREGULARIDADES. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Eventual irregularidade do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não se constitui hipótese legal de nulidade do lançamento.

INFRAÇÃO. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À NORMA. PENALIDADE.

A caracterização da infração depende da subsunção dos fatos à norma que a tipifica, sem o que é impossibilitada a aplicação de penalidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do mandado de procedimento fiscal, e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar a multa do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 (no art. 727 do RA/2009).

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ariene d'Arc Diniz e Amaral - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (presidente), Muller Nonato Cavalcanti Silva, Lara Moura Franco Eduardo, Ariene d'Arc Diniz e Amaral (relatora).

Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

“Trata o presente processo de auto de infração lavrado para exigência de crédito tributário no valor de R\$ 405.399,31 referente a multa por prestação de forma inexata de informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial (R\$ 2.442,98), multa por cessão do nome da pessoa jurídica com vistas ao acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários (R\$ 24.429,81) e multa por entregar a consumo ou consumir mercadoria de procedência estrangeira importada irregular ou fraudulentamente (R\$ 378.526,52).

Depreende-se do “Termo de verificação fiscal e de descrição dos fatos” que é parte integrante do auto de infração que:

A importadora “D & A Comércio Serviços Importação e Exportação Ltda” registrou a Declaração de Importação n.º 09/1283666-5, em 22/09/2009, declarando ser a importadora e adquirente das mercadorias por elas amparadas. Apenas no campo destinado a “Dados complementares” a interessada registrava que as importações tinham por encomendante a empresa “Malhas Wilson Ltda”.

Os documentos que instruíram o despacho de importação traziam como adquirente a “Malhas Wilson Ltda”. A “D & A Comércio Serviços Importação e Exportação Ltda” registrou a Declaração de Importação sem apor no campo próprio o nome da adquirente das mercadorias, conforme determina a legislação, em especial a Lei n.º 11.281/2006 e a Instrução Normativa SRF n.º 634/2006, pelo fato de a adquirente “Malhas Wilson Ltda” estar impedida de importar por ter atingido o limite para o qual havia sido habilitada (habilitação simplificada para atuação no comércio exterior em valor de pequena monta, prevista na Instrução Normativa SRF n.º 650/2006).

No período no qual o limite para realizar importações ainda não havia sido atingido, a “D & A Comércio Serviços Importação e Exportação Ltda” registrava as operações de importação na modalidade por conta e ordem da “Malhas Wilson Ltda”. Atingido o limite, a operação foi registrada como se a “D & A Comércio Serviços Importação e Exportação Ltda” fosse a importadora e adquirente das mercadorias, ocultando a informação de que a real adquirente era a “Malhas Wilson Ltda”. Depois que a “Malhas Wilson Ltda” se habilitou como exclusivamente encomendante, as operações voltaram a informar que ela era a adquirente das mercadorias.

A simulação realizada propiciou a burla do controle aduaneiro da capacidade econômica da adquirente das mercadorias. A “Malhas Wilson Ltda” antecipou os recursos referentes à importação que a “D & A Comércio Serviços Importação e Exportação Ltda” registrou como sendo por sua própria conta, ou seja, os recursos utilizados na operação provinham da “Malhas Wilson Ltda”. Posteriormente a “D & A Comércio Serviços Importação e Exportação Ltda” realizou os lançamentos contábeis para ajustá-los à modalidade de importação declarada.

A simulação constatada determina a apreensão das mercadorias para a aplicação da pena de perdimento, nos termos do Decreto-lei n.º 1.455/1976, com as alterações da Lei n.º 10.637/2002, regulamentada pelo artigo 689, inciso XXII, do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto n.º 6.759/2009. Entretanto, em razão de as mercadorias terem sido entregues a consumo, por ser a penalidade mais específica aplicável, em face da impossibilidade material da aplicação da pena de perdimento, foi lavrada a multa equivalente ao valor comercial das mercadorias, prevista no artigo 704 do mesmo Regulamento Aduaneiro.

A “omissão ou prestação de forma inexata ou incompleta de informação de natureza aduaneira-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado, qual seja, as informações estabelecidas em ato

normativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil, para inclusão em campo próprio da DI, para a descrição detalhada da operação, da identificação completa e endereço das pessoas envolvidas na transação: importador e adquirente (comprador), por NCM (mercadorias com classificação fiscal distintas)” determinou a infração punível com a multa lavrada equivalente a um por cento do valor aduaneiro das mercadorias, prevista no artigo 84, inciso I, da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 c/c com os artigos 69 e 81, inciso IV, da Lei n.º 10.833/2003.

No presente processo foi autuada na condição de responsável solidário a empresa “Malhas Wilson Ltda”.

Também foi lavrada 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”, prevista no artigo 33 da Lei n.º 11.488/2007.

Regularmente cientificadas por via postal (AR's fl. 208-v), não consta dos autos que a interessada “Malhas Wilson Ltda” tenha apresentado impugnação. A interessada “D & A Comércio Serviços Importação e Exportação Ltda” apresentou a impugnação tempestiva de folhas 211 a 250, com os documentos de folhas 251 a 281 anexados, na qual defende que:

A fiscalização foi promovida de forma ilegal, pois perdurou por nove meses e envolveu indevidamente Declarações de Importação já desembarçadas que não eram o escopo da investigação.

Não há que se falar em ocultação do real importador ou cessão do nome da pessoa jurídica, pois a Impugnante jamais tentou ocultar o verdadeiro adquirente da pessoa jurídica em questão, qual seja, a empresa Malhas Wilson. Ao contrário, praticou todos os atos necessários para que a operação de importação ocorresse de forma transparente para a Receita Federal.

Não houve ocultação do adquirente, sendo que todos os documentos inclusive aqueles apresentados para o despacho aduaneiro (pedidos, faturas invoice e comerciais, conhecimentos de carga, packing lists) informam que as importações têm como adquirente das mercadorias a v.

“Antes mesmo de iniciar as operações por encomenda, a Impugnante e a empresa Encomendante firmaram “Contrato de Importação por Encomenda”, solicitando a vinculação dos CNPJs das duas empresas na Receita Federal, ocasião na qual foi apresentado uma via do seguinte contrato (doc. Anexo): ...”

O importador não omitiu o CNPJ do encomendante no campo “adquirente . por conta e ordem” da DI (como quer fazer crer a autoridade fiscalizadora), mas sim, foi impedido de incluí-lo em razão de um problema operacional do Siscomex. Isso porque, ao incluir o CNPJ do encomendante no campo do adquirente por conta e ordem, o sistema analisa o limite de importações do adquirente. Todavia, na modalidade “ por encomenda” os recursos empregados e o limite a ser analisado é o do importador, não do encomendante.

A IN SRF n.º 634/O6 determina que o CNPJ do encomendante deve ser informado “em campo próprio”. Todavia, como até hoje não há “campo próprio”, o parágrafo único de seu artigo 3º recomendou que se indique o CNPJ do encomendante no campo do adquirente “por conta e ordem” e no campo “informações complementares” que se trata de uma importação “por encomenda”. Essa situação acabou por gerar problemas de ordem operacional para o importador, como dito.

Restou demonstrado que o importador estava impedido operacionalmente pelo sistema de indicar o CNPJ do encomendante no campo do adquirente por conta e ordem.

Todavia não houve descumprimento do parágrafo único do artigo 3º da IN SRF 634/06, pois foram tomadas “todas as providências legais necessárias para operacionalização da importação para encomendante pré-determinado, quais sejam: formulou contrato de importação por encomenda com a Malhas Wilson; vinculou o referido contrato na Receita Federal deixando cristalina a operação que iria se realizar, e, por fim; Informou no campo “Informações Complementares” da DI se tratar de importação por encomenda,...”

A empresa D & A agiu na mais absoluta boa-fé, sendo que a não informação do CNPJ do encomendante no campo “adquirente por conta e ordem” da DI poderia ser, no máximo, tratada como mero equívoco, mas muito longe de se caracterizar fraude ou simulação do negócio que queria praticar, qual seja, a própria importação na modalidade “por encomenda”. O erro poderia ser sanado com mera retificação da DI, cumulada, se fosse o caso, com a multa por infração ao controle administrativo aduaneiro, nos termos do art. 711, § 1º, I, do Regulamento Aduaneiro.

Não houve nenhum intuito doloso ou fraude, pois os documentos que deveriam ser analisados pela fiscalização juntamente com os dados da Declaração de Importação, no procedimento de conferência aduaneira, sempre deixaram evidente que a adquirente das mercadorias era a empresa “Malhas Wilson Ltda”.

A norma exige apenas que o encomendante seja habilitado no Radar. Todavia, diferentemente do que entende a fiscalização, não há a exigência de que a habilitação seja na modalidade de “exclusivamente por encomenda”, pois não há menção específica a qualquer das modalidades. Como o limite a ser verificado é o do importador e não do encomendante, não havia qualquer restrição à realização das importações na modalidade por encomenda. Análise da IN SRF n.º 650/06, artigo 2º leva à conclusão que, das sub-modalidades de habilitação simplificada, apenas aquela que se refere a comércio exterior de pequena monta é que apresenta limitações quanto a valores a serem importados.

Portanto, “não pode prosperar qualquer alegação da autoridade fiscal no sentido de que o encomendante estaria “Impedido” de realizar a presente operação por ter seu “limite tomado”, pois quando se tratar de importação por encomenda, não há o que se falar em “limite” de importação para o encomendante, mas tão somente para o importador ostensivo.”

No presente caso, a encomendante já havia utilizado seu limite para realizar importações próprias ou por sua conta e ordem. Todavia essa situação não lhe impedia de realizar importações por encomenda.

A importação por encomenda se caracteriza pela aquisição de mercadorias importadas no mercado interno, sendo que essas mercadorias já vêm com o comprador pré-determinado quando sai do exterior. Assim, o encomendante é equiparado a industrial e se sujeita à tributação do IPI como constatou a fiscalização quando da análise das notas fiscais de saída, nas quais o imposto foi destacado e recolhido, não havendo nenhum lançamento por parte da fiscalização.

A lei que criou essa modalidade de importação, Lei n.º 11.281/2006, também não estabeleceu nenhuma restrição ou limite para as importações por encomenda. Apenas ressaltou que, caso os valores da encomenda sejam incompatíveis com o patrimônio líquido do encomendante, a Receita federal do Brasil pode exigir garantias para a liberação das mercadorias, ou seja, não há impedimento para a importação, apenas eventual exigência de garantia para entrega da mercadoria importada.

A fiscalização confunde “lançamentos e pagamentos realizados em processos que as importações foram realmente realizadas na modalidade “por conta e ordem”, com os do processo de importação realizados na modalidade “por encomenda”. (...) “Por estas razões, restam especificamente impugnados todas as conclusões acerca os lançamentos

contábeis apresentados no relatório do Auto de Infração, devendo ser considerados os documentos anexos para a apuração dessas importações.” (sic)

A Lei nº 11.281/2006 “não impediu o importador de receber “sinal” ou “adiantamento” de seus clientes. O requisito legal necessário é que o importador possua “recursos próprios” (art. 11, § 3º), ou seja, “capacidade econômico-financeira” para suportar a importação, o que é muito diferente.”

A lei não ode interferir nas práticas comerciais normais, tal como receber sinal ou antecipação de pagamento. E caso isso ocorresse se estaria diante de uma inconstitucionalidade por contrariar o disposto no art. 1º e ar1.170 da Constituição Federal.

Ademais a D & A possuía plena capacidade de importação, pois à época dos fatos a estimativa para importações era da ordem de U\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil dólares), ou seja, é uma empresa fortemente consolidada no ramo do comércio exterior, longe de poder ser considerada “empresa laranja”, “empresa fantasma” ou “empresa de fachada”. Portanto, para se saber se as importações foram realizadas com recursos próprios do importador, deve-se se indagar se “caso não houvessem pagamentos antecipados a importadora teria conseguido realizar a operação?” Em nenhum momento a fiscalização investigou a capacidade financeira da importadora. “Em momento algum a autoridade fiscalizadora consegue comprovar, eficazmente, que foram feitos adiantamentos para a realização das importações, pois os valores remetidos à importadora tratam-se de pagamentos por operações já realizadas e não adiantamentos.”

Pelas razões expostas há que se “concluir pela descaracterização das infrações aplicadas, principalmente quanto à pena de perdimento por ocultação do encomendante da operação, vez que, de fato, não houve qualquer ocultação, muito menos intuito doloso ou tentativa de fraude ou simulação.” ‘ ‘

Há nulidade por falta de competência da Autoridade Fiscal e pela inexistência de MPF-F específico para revisão aduaneira. A fiscalização teve nítido caráter externo e envolveu Declarações de Importação já desembaraçadas, fatos que obrigam a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal específico. O desatendimento à exigência determina a nulidade do procedimento, por vício formal, nos termos do artigo 59 do Decreto 70.235/1972.

Houve abuso do poder fiscalizatório, pois o prazo de conclusão do procedimento fiscal foi excessivo, chegando a 268 dias, quando não deveria ultrapassar 90 dias e, se fosse o caso, ser prorrogado por, no máximo mais 90 dias caso houvesse justificativa.

Portanto o auto de infração é nulo por vicio formal. Há incorreta adequação fática ao enquadramento legal, pois a fiscalização concluiu que as mercadorias deveriam ser apreendidas, porém, presumindo que tenham sido consumidas aplicou a multa do artigo 704 do Regulamento Aduaneiro. Todavia tal multa somente é aplicável para as mercadorias que entram no País sem que tenham sido submetidas aos controles aduaneiros, ou seja, ocultas, sem submissão ao despacho aduaneiro, o que não é caso, pois todas as mercadorias foram devidamente amparadas em Declarações de Importação.

E ainda que se admitisse a adequação fática ao artigo 704, seu parágrafo único exclui expressamente sua aplicação “quando houver tipificação mais específica no Regulamento Aduaneiro”. Portanto, se a própria fiscalização concluiu que caberia a apreensão das mercadorias para aplicação da pena de perdimento, a multa em referência não poderia ser aplicada. Dessa forma, há erra na penalidade aplicável, fato que determina a nulidade do auto de infração sem resolução do mérito.

O consumo das mercadorias foi presumido pela fiscalização, ou seja, não houve comprovação dessa alegação. Portanto, a multa não pode ser aplicada, devendo, também por este motivo, ser anulado o auto de infração. Há ilegitimidade passiva, pois a pena de perdimento é sanção que visa punir o real adquirente da mercadoria e não o importador ostensivo. Por outro lado, o adquirente não pode responder pela multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.

A fundamentação legal para aplicação da multa de 10% é nula, pois a fiscalização descreve que houve cessão de nome para operações de exportação, quando, em verdade não foi realizada nenhuma operação de exportação, mas unicamente importações.

Ademais fundamenta a penalidade em dispositivo que trata de perdimento de moeda, completamente estranho aos fatos. Assim, por total desrespeito ao princípio da legalidade e da ampla defesa, tendo em vista o evidente erro/ausência na fundamentação legal aplicada é nula a autuação.

Todas as características das operações demonstram que se tratam de operações de importação na modalidade por encomenda, nos termos da Lei nº 11.281/2006, sendo as mercadorias de propriedade do importador, conforme preconiza o Ato Declaratório Normativo nº 7/2002, e posteriormente revendidas ao encomendante pré-determinado.

Não houve ocultação do adquirente, tendo o importador plena capacidade financeira para suportar as operações que realizou. No máximo houve irregularidades meramente formais que não determinariam a aplicação da pena de perdimento.

É aplicável ao caso o disposto no artigo 102 do Decreto-lei nº 37/1966, pois o importador declarou voluntariamente, em todos os documentos, que se tratava de importação por encomenda.

Todos os tributos foram devidamente recolhidos, portanto aplicável a relevação da penalidade perdimento preceituada no artigo 737 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 7.659/2009).

Aplicável também o disposto no artigo 112 do Código Tributário Nacional, para aplicar unicamente, se for o caso, a multa prevista no artigo 711 do Regulamento Aduaneiro.

A multa lavrada, prevista no artigo 704 do Regulamento Aduaneiro se refere ao valor comercial das mercadorias se foi calculada pela fiscalização com base nos valores das notas fiscais de saída. Todavia, ao caso se aplicaria, em tese, a conversão da pena de perdimento, prevista no parágrafo 1º do artigo 689 do RA, que equivale ao valor aduaneiro das mercadorias e não do valor das notas fiscais de saída. . Requer sejam acatadas as preliminares de nulidade do auto de infração, no mérito seja cancelado o auto de infração.

É o relatório.”

A DRJ julgou parcialmente procedente a impugnação:

“ASSUNTO; OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 22/09/2009

NORMAS PROCESSUAIS. MANDADO DE PROCEDIMENTO

FISCAL. IRREGULARIDADES. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Eventual irregularidade do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não se constitui hipótese legal de nulidade do lançamento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 22/09/2009

INFRAÇÃO. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À NORMA. FINALIDADE.

A caracterização da infração depende da subsunção dos fatos à norma que a tipifica, sem o que é impossibilitada a aplicação de penalidade.

IMPOSTO. INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

O adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de O importação realizada por' sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, é responsável solidário pelo imposto de importação e responde conjunta ou isoladamente pela infração.”

Destaca-se do voto condutor:

“(…)

Como se vê, é improcedente a alegação das impugnantes de que estariam impedidas de informar no campo próprio quem era a encomendante das mercadorias importadas. Ao contrário, de acordo com a normativa essa informação é de caráter compulsório.

Destarte, restou plenamente caracterizada a infração prevista no artigo 69, §§ 1º e 2º inciso I, da Lei nº 10.833/2003, pois a omissão da informação referente à encomendante das mercadorias, no campo específico das Declarações de Importação, é determinante do procedimento de controle aduaneiro apropriado. Portanto, é procedente a multa disposta no artigo 84 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001.

(…)

Ainda que sejam relevantes as alegações da impugnante, a legislação não ampara o procedimento adotado e determina que, no presente caso, houve a caracterização da infração capitulada pela fiscalização.

A impugnante quer fazer crer que os recursos que utilizou na importação foram meros “sinais” de negócio ou “antecipações” a título de garantia, prática comercial normal. Ocorre que tal alegação não é crível e está desprovida de documentação que a sustente.

Isso porque o próprio “contrato” que a impugnante apresenta para respaldar sua alegação de que teria sido contratada para realizar importações “por encomenda” da “Malhas Wilson Ltda” não contém qualquer cláusula que determine o pagamento de valores antecipados. Não parece razoável que a “encomendante” realizasse depósitos a título de “sinal” de pagamento das mercadorias que encomendou sem sequer haver prévia previsão com a empresa importadora.

A transferência de recursos da “Malhas Wilson Ltda” para Aa “D & A Comércio Serviços Importação e Exportação Ltda” em valores e datas coincidentes ao dos pagamentos dos custos da importação em tela evidenciam que os recursos empregados na importação eram aqueles provindos da adquirente e não da importadora, como defende. E nesse aspecto, de se afastar a alegação de que a importadora possuía plena capacidade financeira para realizar as importações, pois não se trata de deter capacidade financeira, mas sim, de se determinar de quem eram os recursos empregados na operação de importação.

A origem dos recursos empregados nas operações de comércio exterior é determinante para se caracterizar a modalidade de operação que foi realizada, pois assim dispõe o artigo 27 da Lei nº 10.637/2002, in verbis:

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 n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. (destaquei)

Dessa forma no presente caso no qual os recursos empregados na operação de importação provieram da empresa “Malhas Wilson Ltda” essa operação resta caracterizadas como importação realizada por sua conta e ordem.

(...)

No presente caso, o procedimento fiscal concluiu pela infração relacionada às importações das mercadorias que, posteriormente, foram remetidas a consumo conforme atestam as notas fiscais de saída. Portanto, a tipificação mais específica para o caso em tela seria aquela prevista no parágrafo 1º do artigo 689 e não aquela do artigo 704 como entendeu a fiscalização e, portanto, em cumprimento ao disposto no parágrafo único do artigo 704 a multa a ser exigida seria aquela equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias e não aquela equivalente ao valor comercial, como procedido, se fosse o caso. (dispositivos do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto n.º 6.759/2009).

Quanto à multa prevista no artigo 33 da Lei n.º 11.488/2007 cumpre observar os termos em que está disposta, in verbis:

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 sujeito 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. (destaquei)

Infere-se do dispositivo legal que a multa em referência é aplicável aos casos em que a cessão do nome da pessoa jurídica tenha sido com o objetivo de acobertamento dos reais interveniente ou beneficiários das operações de comércio exterior.

No presente caso, como visto, se concluiu que houve ocultação do responsável pela operação, mediante simulação, ficando descaracterizadas as operações na modalidade “para encomendante predeterminado”, pois realizada “por conta e ordem” da empresa “Malhas Wilson Ltda”.

Assim, se conclui que houve cessão do nome da pessoa jurídica “D & A Comércio Serviços Importação e Exportação Ltda” com o fim de acobertar a interveniente “Malhas Wilson Ltda”, real responsável pelas operações de importação.

(...)

Por todo o exposto voto no sentido de considerar procedente em parte a impugnação, exonerando crédito tributário no valor de R\$ 378.526,52 referente à multa prevista no artigo 704 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto n.º 6.759/2009.” (grifei)

A contribuinte foi cientificada da decisão em 18/02/2011. Em 14/03/2011, apresentou recurso voluntário, repisando os argumentos dispostos a impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ariene d'Arc Diniz e Amaral, Relatora.

O presente recurso contém matéria de competência desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Sobre a tempestividade do recurso, considerando o cumprimento do prazo para interposição da peça recursal - 30 (trinta) dias a contar da intimação, é tempestivo o recurso.

O Auto de infração impôs as seguintes penalidades a Recorrente:

- 001 - *Multa de 1% do Valor Aduaneiro pela "Prestação de forma inexata de informações administrativo-tributária, cambial ou comercial" (Art. 711 do R.A.);*
- 002 - *Multa de 10% do Valor Aduaneiro por "Cessão do nome da pessoa jurídica com vistas no acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários" (Art. 727 do R.A.);*
- 003 - *Multa de 100% do Valor da Mercadoria por "Produto estrangeiro em situação irregular - Consumo ou entrega à consumo" (Art. 704 do R.A.).*

A decisão *a quo* afastou aplicação da penalidade, capitulada no art. 704 do RA/2009, sob o argumento de que a tipificação específica da infração e respectiva penalidade seria no § 1º do artigo 689 do RA/2009 e não no artigo 704 do RA/2009, como procedera a fiscalização. Não houve interposição de recurso de ofício por estar abaixo do limite de alçada o valor do crédito exonerado, sendo definitiva a decisão nesta parte, nos termos do parágrafo único do artigo 421, do Decreto 70.235/1972.

Assim a controvérsia dos autos cinge-se sobre a nulidade do mandado de procedimento fiscal bem como sobre (i) a validade da aplicação da multa disposta no artigo 84 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, caracterizada pela infração prevista no artigo 69, §§ 1º e 2º inciso I, da Lei n.º 10.833/2003 e no art. 711, III, do RA/2009, aplicada em razão da suposta omissão da informação referente à encomendante das mercadorias, no campo específico das Declarações de Importação e, (ii) 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", prevista no artigo 33 da Lei n.º 11.488/2007 e no art. 727 do RA/2009.

1 Preliminar – nulidade do mandado de procedimento fiscal

Alega a Recorrente preliminarmente a nulidade do MPF adotado pela fiscalização tanto em razão de ofensa ao prazo regulamentar quando a forma adotada no procedimento.

A alegação não merece prosperar. Correta a decisão da DRJ neste ponto, cujo fundamento adoto como razão de decidir nos termos regimentais já que está alinhada com a jurisprudência deste Conselho Administrativo:

“O MPF se constitui, assim, em instrumento de controle indispensável à administração tributária e em garantia para o contribuinte, na medida em que este poderá conferir se de

fato o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil — AFRFB que o esteja fiscalizando, se encontra no exercício legal de suas funções.

O MPF, como instrumento de controle, se presta a possibilitar à Secretaria da Receita Federal do Brasil acompanhar o desenvolvimento das atividades realizadas pelos Auditores Fiscais, de modo a verificar, por exemplo, se a fiscalização empreendida está sendo realizada adequadamente, de acordo com os critérios definidos por Lei e pela Administração.

Se, no curso de seus trabalhos, o Auditor Fiscal percebe, em face das peculiaridades do caso concreto, que não será possível concluir os trabalhos no tempo inicialmente previsto, deve solicitar a sua prorrogação aos superiores hierárquicos responsáveis pela emissão do mandato.

No presente caso, consulta realizada na Internet demonstra que o MPF em tela foi prorrogado até 18/10/2010 (v. fls. 968), ou seja, a ciência às interessadas, em 05/08/2010 e 09/08/2010 (v. fls. 749-v), foi realizada dentro do prazo de vigência do MPF, cumprindo o determinado no parágrafo único do artigo 14 da Portaria RFB n.º 11.371/2007.

Dessa forma não se verifica a alegada ilegalidade do procedimento fiscal ou sua realização ao desamparado de instrumento autorizador ou com prazo vencido.

Ademais, mesmo que o prazo do MPF, instrumento instituído por meio de ato infralegal (Portaria), houvesse expirado sem a prevista prorrogação, isso não acarretaria a nulidade do lançamento dele decorrente, sob pena de ofensa ao princípio constitucional da legalidade que rege a Administração Pública (art. 37 da Carta Magna), devidamente refletido no parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional, Lei n.º 5.172/1966: "*A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional*".

2 Multa disposta no artigo 84 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001

A conduta está descrita nos §§ 1º e 2º, I do art. 69 da Lei n. 10.833/03, que, respectivamente, assim dispõem:

“Art. 84. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria:

I - classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria; ou

II - quantificada incorretamente na unidade de medida estatística estabelecida pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º. O valor da multa prevista neste artigo será de R\$ 500,00 (quinhentos reais), quando do seu cálculo resultar valor inferior.

§ 20. A aplicação da multa prevista neste artigo não prejudica a exigência dos impostos, da multa por declaração inexata prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, e de outras penalidades administrativas, bem assim dos acréscimos legais cabíveis.

Art. 69. A multa prevista no art. 84 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, não poderá ser superior a 10% (dez por cento) do valor total das mercadorias constantes da declaração de importação.

• § 1º A multa a que se refere o caput aplica-se também ao importador, exportador ou beneficiário de regime aduaneiro que omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta

informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.

§ 2º. As informações referidas no § 1º sem prejuízo de outras que venham a ser estabelecidas em ato normativo da Secretaria da Receita Federal, compreendem a descrição detalhada da operação, incluindo:

I - identificação completa e endereço das pessoas envolvidas na transação: importador/exportador; adquirente (comprador)/fornecedor (vendedor), fabricante, agente de compra ou de venda e representante comercial; (...).

Verifica-se que a lei estabelece como requisito para a imputação da penalidade a omissão ou prestação de forma inexata ou incompleta de informação de natureza administrativo-tributária cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.

A Instrução Normativa n.º 634/2006, por sua vez, prevê no parágrafo único do artigo 3º:

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

Parágrafo único. Enquanto não estiver disponível o campo próprio da DI a que se refere o caput, o importador por encomenda deverá utilizar o campo destinado à identificação do adquirente por conta e ordem da ficha "Importador" e indicar no campo "Informações Complementares" que se trata de importação por encomenda.

Verifica-se que para do adequado controle aduaneiro que a IN determina, no caso da importação por encomenda, que a responsável coloque a informação referente à encomendante em dois campos enquanto não houver campo específico para tanto, sendo: **uma no campo destinado à identificação do adquirente por conta e ordem " e indicar no campo "Informações Complementares"**.

Em sede de impugnação a Recorrente demonstrou o preenchimento de um dos referidos campos:

DO VALOR ADUANEIRO.
"TRATA-SE DE IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA NOS TERMOS DA IN DA SFR 634/2006. PARA TANTO, FOI SOLICITADA E EFETUADA A VINCULAÇÃO DO IMPORTADOR E ENCOMENDANTE PELA RECEITA FEDERAL CONFORME DISPOSTO NO ART. 2º. DA REFERIDA IN"
IMPORTADOR: D&A COM. SERV. DE IMP. EXP. LTDA - CNPJ: 05.630.873/0001-00
ENCOMENDANTE: MALHAS WILSON LTDA - CNPJ: 83.093.021/0001-26

Consultando a DI tem-se a seguinte informação:

Declaração: 09/1283666-5

Data do Registro: 22/09/2009

1/3

**SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - RFB**
ITAJAI
EXTRATO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO
CONSUMO

Modalidade do despacho: NORMAL

Quantidade de adições: 0001

Importador

CGC: 05.630.873/0001-00

D&A COMERCIO SERVICOS IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA

Adquirente da Mercadoria

CNPJ: 05.630.873/0001-00

D&A COMERCIO SERVICOS IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA

Assim não tem razão, pois apesar de constar a informação nos Dados Complementares sobre a importação por encomenda, no campo Adquirente constou apenas o nome da Recorrente, restando configurada a omissão na prestação de informação, hábil a fundamentar a imposição da penalidade.

3 Multa do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 (no art. 727 do RA/2009)

Dispõe o artigo 33 da Lei nº 11.488/2007:

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. (grifos não originais)

Do texto legal depreende-se que a aplicação da referida multa pressupõe a prática da infração por interposição fraudulenta nas referidas operações de importação, já que a infração por cessão do nome configura-se pela comprovação do efetivo acobertamento do real interveniente ou beneficiário nas referidas operações de importação.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, a importadora “D & A Comércio Serviços Importação e Exportação Ltda” registrou a Declaração de Importação nº 09/1283666-5, em 22/09/2009, declarando ser a importadora e adquirente das mercadorias por elas amparadas. Apenas no campo destinado a “Dados complementares” a interessada registrava que as importações tinham por encomendante a empresa “Malhas Wilson Ltda”.

Os documentos que instruíram o despacho de importação traziam como adquirente a “Malhas Wilson Ltda”. A “D & A Comércio Serviços Importação e Exportação Ltda” registrou a Declaração de Importação sem apor no campo próprio o nome da adquirente das mercadorias, conforme determina a legislação, em especial a Lei nº 11.281/2006 e a Instrução Normativa SRF nº 634/2006, pelo fato de a adquirente “Malhas Wilson Ltda” estar

impedida de importar por ter atingido o limite para o qual havia sido habilitada (habilitação simplificada para atuação no comércio exterior em valor de pequena monta, prevista na Instrução Normativa SRF nº 650/2006).

Assim para a fiscalização, o *modus operandi* adotado pela autuada D&A consistia em registrar a DI em nome próprio e incluir apenas no campo de “Dados complementares” a informação de que a operação era realizada “para encomendante pré-determinado”. Ao assim proceder, inequivocamente, a recorrente burlava os critérios de controle estabelecidos no Siscomex, pois, para fins de análise fiscal, não eram levados em consideração pelo sistema os dados e os limites de valores de importação exigidos da real adquirente das mercadorias, no caso, a “Malhas Wilson Ltda”.

A Recorrente alega não ter cometido a infração pois não realizava operação de importação simulada por conta e ordem da responsável da “Malhas Wilson Ltda, mas sim operação de importação por encomenda em nome da referida empresa, uma vez que (fls. 320):

- A informação referente à identificação do encomendante e da própria modalidade de importação foi devidamente registrada no campo de “Dados complementares” das Declarações de Importação;
- Os documentos que ampararam as importações trazem com clareza a identificação do adquirente das mercadorias, no caso o encomendante;
- As interessadas apresentaram, perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil, o contrato que firmaram para fins de vinculação do importador ao encomendante;
- A importadora e a encomendante estavam habilitadas a realizar operações de importação, ainda que o limite estabelecido para a encomendante realizar operações por conta própria ou por sua conta e ordem houvesse sido ultrapassado; e principalmente,
- As operações não foram descaracterizadas como tendo sido realizadas na modalidade de importação para revenda a encomendante predeterminado, pois não se comprovou que os recursos nelas empregados tenham provindo da adquirente das mercadorias. Nesse aspecto defende que não há vedação legal para o importador receber valores a título de “sinal” ou “antecipação de pagamento”, e que possuía plena capacidade econômico-financeira para suportar as operações de importação.

Cabe verificar, com base em tudo o que consta dos autos, o cumprimento dos requisitos formais e materiais determinados para a operação de importação por encomenda para assim dizer se assiste razão ou não à Recorrente, restando caracterizada o cumprimento dos requisitos da efetiva importação por encomenda, ou, se de fato restou caracterizada importação por conta própria simulada, mediante a ocultação do real adquirente e importadora das mercadorias, no caso, a Malhas Wilson Ltda.

A Instrução Normativa SRF 634/2006 vigente à época dos fatos, regulamentou o disposto no art. 11, § 1º, da Lei 11.281/2006, estabelecendo os requisitos formais da operação de importação por encomenda bem como requisitos de natureza procedimental,:

“Art. 2º O registro da Declaração de Importação (DI) fica condicionado à prévia vinculação do importador por encomenda ao encomendante, no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).

§ 1º Para fins da vinculação a que se refere o caput, o encomendante deverá apresentar à unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF) de fiscalização aduaneira com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz, requerimento indicando:

I - nome empresarial e número de inscrição do importador no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ); e

II - prazo ou operações para os quais o importador foi contratado.

§ 2º As modificações das informações referidas no § 1º deverão ser comunicadas pela mesma forma nele prevista.

§ 3º Para fins do disposto no caput, o encomendante deverá estar habilitado nos termos da IN SRF nº 455, de 5 de outubro de 2004.

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

Parágrafo único. Enquanto não estiver disponível o campo próprio da DI a que se refere o caput, o importador por encomenda deverá utilizar o campo destinado à identificação do adquirente por conta e ordem da ficha "Importador" e indicar no campo "Informações Complementares" que se trata de importação por encomenda."

Tem-se dois requisitos básicos para a configuração da importação por encomenda: o primeiro, previamente ao registro da Declaração de Importação (DI), que o importador esteja vinculado ao encomendante no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex); o segundo estabelece que o importador por encomenda informe, em campo próprio da DI, o número de inscrição do encomendante no CNPJ, porém, enquanto não disponível no sistema campo específico para essa modalidade de importação, a determinação era que fosse utilizado o campo destinado à identificação do adquirente por conta e ordem de terceiro, contido na ficha "Importador" e indicado no campo "Informações Complementares" a informação de que se tratava de operação de importação por encomenda.

A Recorrente comprova o cumprimento de ambos os requisitos, conforme documentação acostada a impugnação.

Primeiro a vinculação do importador ao encomendante, por meio do contrato de câmbio – fls. 285, segundo o pedido de vinculação feito a RFB e seu respectivo deferimento, fls. 287 e 288.

Segundo a informação da encomendante lançada no campo de Informações Complementares da DI, fls 294:

"TRATA-SE DE IMPORTACAO POR ENCOMENDA NOS TERMOS DA IN DA SFR 634/2006. PARA TANTO, FOI SOLICITADA E EFETUADA A VINCULACAO DO IMPORTADOR E ENCOMENDANTE PELA RECEITA FEDERAL CONFORME DISPOSTO NO ART. 2o. DA REFERIDA IN"
IMPORTADOR: D&A COM. SERV. DE IMP. EXP. LTDA - CNPJ: 05.630.873/0001-00
ENCOMENDANTE: MALHAS WILSON LTDA - CNPJ: 83.093.021/0001-26

Preenchidos os requisitos formais tem-se o cumprimento dos preceitos legais que estendem ao encomendante as condições de sujeição passiva e responsabilidade tributária, razão pela qual a identificação do encomendante tanto no Siscomex quanto na DI

são condições imprescindíveis para o regular processamento da operação de importação por encomenda, bem como para o afastamento da presunção prevista no § 2º do art. 113, da Lei 11.281/2006, para considerar a operação de importação como por conta e ordem de terceiros.

Resta a análise, no presente caso, do aspecto material da operação de importação por encomenda, disposto também no artigo 11 da Lei 11.281/2006, segundo o qual operação de importação por encomenda é aquela em que o importador adquire as mercadorias no exterior com recursos próprios, promove o despacho aduaneiro em seu próprio nome, efetua o pagamento de todas as despesas relativas ao desembaraço da mercadoria com recursos próprios e, por fim, revende as mercadorias desembaraçadas ao encomendante que lhe foi previamente vinculado por contrato e no Siscomex (encomendante predeterminado). *Contrario sensu* descaracteriza-se a importação por encomenda a operação realizada com recursos financeiros do encomendante.

Tal questão entretanto perpassa não apenas pela análise do fluxo financeiro entre importador e encomendante, como também deve levar em consideração a efetiva capacidade de pagamento da importadora. Tanto assim que a previsão do parágrafo único do art. 1º da Instrução Normativa SRF 634/2006, que descaracterizava a importação por encomenda quando houve esse antecipação de pagamento, ainda que parcial, deixou de existir, estando vigente atualmente a Instrução Normativa RFB nº 1937/2020, que assim prevê:

“Art. 1º A Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 27 de dezembro de 2018, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 3º

.....

§ 3º Consideram-se recursos próprios do importador por encomenda os valores recebidos do encomendante predeterminado a título de pagamento, total ou parcial, da obrigação, ainda que ocorrido antes da realização da operação de importação ou da efetivação da transação comercial de compra e venda”.

No caso em análise a fiscalização detalhou o fluxo de pagamento entre importador e encomendante. De fato constam adiantamentos e o detalhamento de outras operações, inclusive por conta e ordem. Todavia, em nenhum momento nos autos, a capacidade de pagamento da importadora foi verificada, não sendo possível afirmar categoricamente que o pagamento foi realizado com recursos da encomendante. Assim não há nos autos, elementos probatórios adequados e suficientes que confirmam que a Recorrente tenha descumprido o requisito material, atinente ao pagamento e dos dispêndios relativos às referidas importações com recursos próprios.

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade do mandado de procedimento fiscal e no mérito dar parcial provimento para afastar a multa do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 (no art. 727 do RA/2009).

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Ariene d'Arc Diniz e Amaral