



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

Processo nº 10920.001940/2007-72
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3202-000.710 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de abril de 2013
Matéria MULTA REGULAMENTAR
Recorrente ACSICOMEX IMPOETAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
RESPONSÁVEL: FEP CONFECÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 22/01/2007

PRELIMINAR. NULIDADE. PROCEDIMENTO ESPECIAL DE CONTROLE ADUANEIRO. ATRIBUIÇÃO. SRF. VÍCIOS.

Nos termos do art. 68 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, quando houver indícios de infração punível com pena de perdimento, a Secretaria da Receita Federal possui atribuição para investigar e aplicar as devidas penalidades ao contribuinte, se cabíveis. O procedimento investigatório é indispensável para averiguar possíveis infrações.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. LEGITIMIDADE DA AUTUAÇÃO. INFRAÇÃO.

Nas operações de importação por conta e ordem de terceiro, importador e adquirente participam da nacionalização do bem importado, desse modo, constatada a infração, instaura-se o vínculo solidário, na forma do artigo 95, V do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966.

OCULTAÇÃO DO REAL RESPONSÁVEL PELA IMPORTAÇÃO. FRAUDE OU SIMULAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO.

A ocultação do responsável pela importação de mercadorias, mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta, é considerada dano ao erário.

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. RECURSOS FINANCEIROS. PRESUNÇÃO LEGAL.

Presume-se por conta e ordem de terceiro, a operação de comércio exterior realizada mediante recursos financeiros daquele.

RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 33 DA LEI 11.448/07. MULTA. PENA DE PERDIMENTO. COEXISTÊNCIA. SANÇÕES DIVERSAS.

Conforme decorre do §3º do artigo 727 do Decreto nº 6.759/09, a multa pela cessão de nome do importador, introduzida pelo artigo 33 da Lei nº 11.488/07, não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas.

RELEVAÇÃO DE PENALIDADE.

Inviável o exame de pedido de relevação da pena de perdimento durante o curso do litígio administrativo. Necessidade de encerramento do contencioso administrativo, sob pena de se proferir decisões conflitantes. Competência do Secretário da Receita Federal do Brasil, nos termos da Portaria MF nº. 214, de 28 de março de 1979.

Preliminar de nulidade suscitada rejeitada. No mérito, recurso voluntário improvido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário. Fez sustentação oral, pela recorrente, o advogado Théo Francisco Von Atzingen Sasse, OAB/SC nº. 15.270.

Irene Souza da Trindade Torres - Presidente

Gilberto de Castro Moreira Junior – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Irene Souza da Trindade Torres, Luis Eduardo Garrossino Barbieri, Gilberto de Castro Moreira Junior, Charles Mayer de Castro Souza, Thiago Moura de Albuquerque Alves e Rodrigo Cardozo Miranda.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis, SC (DRJ/FNS), que julgou improcedente a impugnação (fls. 78 a 137) apresentada, em 23 de outubro de 2007, por ACSICOMEX - IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA., ora Recorrida, sendo responsável FEP CONFECÇÕES LTDA (que, apesar de intimado, não apresentou impugnação).

Para descrever os fatos, e também por economia processual, transcrevo o relatório constante da decisão recorrida, *in verbis*:

“Trata o presente processo de exigência de Multa Equivalente ao Valor Aduaneiro da Mercadoria, prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-lei 1455/76, acrescentado pela Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30/12/2002, perfazendo, na data de sua constituição, em 10/08/2007, um crédito tributário no valor de R\$ 109.920,93, objeto do Auto de Infração e Relatório de Ação Fiscal, de fls. 37 a 68.

A infração apurada pela fiscalização e relatada na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 45/48, foi, em síntese, a seguinte:

- A Acsicomex importou fios de elastano em nome da FEP Confeções Ltda., CNPJ 04.575.034/0001-65, de forma oculta, fato que geraria perdimento das mercadorias, porém como foi dado o consumo dos fios será aplicada a multa de 100% sobre os valores dos mesmos, conforme estabelece a legislação.*
- Os fios de elastano foram importados por encomenda da FEP Confeções Ltda., através da DI nº 07/0093789-1, registrada em 22/01/2007, registrando entrada pela nota fiscal nº 000113, de 24/01/2007, fls. 21, dando duas saídas para os mesmos fios: (i) mediante nota fiscal nº 000115, para a própria FEP, fls. 22, (ii) nota fiscal nº 000116, de 25/01/2007, fls. 23, para a Seubertec Malhas Ind. Com. de Produtos Têxteis Ltda., em cujo corpo da referida nota descreve que a encomenda está sendo encaminhada por conta e ordem da FEP, autor da encomenda recebida pela NF 000115, emitida em 25/01/2007.*
- Outra comprovação de que a compra da mercadoria realmente foi feita por encomenda está sacramentada no recebimento antecipado de numerário da FEP pela Acsicomex, conforme lançamentos feitos em seu livro Razão nº 2, página 21, cópia fls. 31, cujos valores registrados em CAIXA, com os seguintes históricos:*

“VR. DOC PEDIDO FEP CONFECÇÕES LTDA EM 13/12/06 - VALOR R\$ 33.645,00”.

"VR. DOC PEDIDO FEP CONFECÇÕES LTDA EM 18/12/06— VALOR R\$ 77.975,00".

• Também no livro Diário nº19, página 84, cópia fls. 32, registra o pedido da FEP com os seguintes históricos:

"VR. PEDIDO FEP CONFECÇÕES LTDA EM 13/12/06 — VALOR RS 33.645,00".

"VR. PEDIDO FEP CONFECÇÕES LTDA EM 13/12/06 — VALOR DE RS 77.975,00".

• Resta caracterizada a importação por conta e ordem com antecipação de pagamentos, infração punível com a pena de perdimento. Como não foi localizada a mercadoria, aplica-se a pena de multa no valor de 100% da mercadoria, nos termos da legislação aplicável.

• Elementos probatórios foram obtidos com a documentação retida na empresa, documentação esta mantida alheia aos trâmites alfandegários em relação à FEP.

Cientificada, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 78/137, acompanhada dos documentos de fls. 138/264, alegando, em síntese:

• Não existe nenhum indicio que demonstre a vontade da impugnante e da FEP de simularem uma operação para ocultar esta última, tendo as importações sido realizadas por conta e risco daquela, uma vez que era a impugnante que realizava todas as operações inerentes ao negócio, entre estas o pagamento do câmbio.

• A importação foi realizada com pagamentos parciais por parte da FEP, porém todas as demais provas demonstram que a importação era feita por conta e risco da impugnante. Quando do pagamento do primeiro câmbio não houve qualquer pagamento da FEP, sendo que os pagamentos do fechamento do segundo câmbio, não podem, por presunção legal relativa, descaracterizar a importação realizada por conta própria, que foi um negócio jurídico válido.

• A importação da forma como foi feita não gerou dano algum ao Erário na medida em que as mercadorias foram utilizadas como matéria-prima pela FEP para industrialização e revendidas com incidências de todos os impostos. Ademais, a FEP é industrial e obrigatoriamente contribuinte do IPI, não havendo, como dito anteriormente, qualquer dano ao Erário também nesse ponto, muito pelo contrário, houve apenas aumento na arrecadação em função das margens de lucro praticadas pela impugnante.

• Destarte não havia qualquer vantagem para a FEP em comprar os produtos da impugnante. A única razão para operação ter sido realizada da forma que ocorreu foi o fato da impugnante ter identificado o fornecedor internacional e ter optado pela importação direta para poder realizar

margens de lucro superiores às comissões que receberia caso as importações fossem realizadas por encomenda ou por conta e ordem.

- No entanto, em se considerando a presunção relativa de que a importação deveria ter sido realizada por conta e ordem de terceiro ou por encomenda, não há que se falar em perdimento das mercadorias, por não haver qualquer indício de simulação, bem como qualquer dano efetivo ao Erário.*
- O perdimento das mercadorias ou sua conversão em multa só é cabível para os casos em que se constata a intenção de ocultar terceiro mediante fraude ou simulação, inclusive com a interposição fraudulenta de terceiros.*
- Que todas as importações foram negociadas pela impugnante diretamente com os fornecedores internacionais como XIAMEN YUNDANG, sem qualquer intervenção da FEP.*
- Que o contrato de câmbio na referida importação foi fechado com pagamento de 30% em 21/11/2006, com recursos integralmente da impugnante e 70% em 19/12/2006, após dois pagamentos parciais da FEP, porém estes pagamentos em nada alteraram a capacidade de compra da impugnante, uma vez que o saldo em conta, mesmo sem os pagamentos da FEP, seria suficiente para efetuar o pagamento integral do câmbio. Destarte, os eventuais adiantamentos não alteravam em nada a capacidade financeira da impugnante, que na data do fechamento do câmbio das importações realizadas, sempre possuía saldo maior do que o necessário para realizar as operações.*
- Que a ora impugnante era a responsável por toda a operação e que o risco do negócio era toda desta, na medida em que os valores pagos não tinham qualquer vinculação à variação da moeda, estocagem das mercadorias, entre outros fatores.*
- Que a autoridade fiscal se fixou na presunção de que a importação deveria ter sido realizada por conta e ordem de terceiros em virtude da identificação de adiantamentos realizados pela FEP. Ocorre que a presunção legal invocada é relativa, admitindo prova em contrário, tendo demonstrado a impugnante estar agindo de forma legítima nas importações por conta própria (diretas) em todas as fases do processo. Ressaltamos que a única razão para a impugnante ter realizado a importação por conta própria foi a possibilidade de aplicação de margens de lucro superiores a 18%, percentuais que jamais seriam atingidos nas outras modalidades de importação, onde as comissões giram em torno de 5%.*
- Mesmo que a impugnante tivesse cometido um erro, por realizar importação por conta própria, quando, por presunção legal, o deveria ter feito por conta e ordem de terceiros, este erro não pode ser considerado fraude ou simulação.*

• Destarte, considerando que todas as provas reunidas pela impugnante derrubam a presunção relativa de que a importação seria por conta e ordem de terceiro, sendo legitimamente por conta própria (direta), tendo provado conseqüentemente não ter havido simulação ou fraude para ocultação do real adquirente, assim como não ter havido dano ao erário, não há que se falar em pena de perdimento das mercadorias, devendo ser declarado insubsistente e, por conseguinte, improcedente o auto de infração.

• Disserta sobre:

1. DO ERRO FORMAL E DA SIMULAÇÃO OU FRAUDE NA IMPORTAÇÃO — DEFENDE SUA TESE ÀS FLS. 104/118;

2. DA INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA — DEFENDE SUA TESE ÀS FLS. 118/123;

3. DA INEXISTÊNCIA DE DANO AO ERÁRIO — FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS FEDERAIS — E DA INEXISTÊNCIA DE DOLO — DEFENDE SUA TESE ÀS FLS. 123/128;

4. DA FLEXIBILIZAÇÃO E RELEVAÇÃO DA PENALIDADE — DEFENDE SUA TESE ÀS FLS. 128/129;

5. DA ERRÔNEA APLICAÇÃO DA PENALIDADE E DA RETROATIVIDADE E APLICAÇÃO DA LEI MAIS BENÉFICA — DEFENDE SUA TESE ÀS FLS. 129/135;

6. DA APLICAÇÃO DO PERDIMENTO DE MERCADORIA CONVERTIDO EM MULTA NAS IMPORTAÇÕES EM QUE HOUVE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS - DEFENDE SUA TESE ÀS FLS. 135/136.

• Por todo o exposto, claro se mostra a impossibilidade de cobrança de tributos no caso de efetiva aplicação da pena de perdimento, razão pela qual, em ocorrendo esta, requer seja efetuada a devolução dos tributos já pagos pela impugnante nas importações em questão.

• Requer:

1. a nulidade do auto de infração por aplicação injustificada do Procedimento Especial de Controle Aduaneiro;

2. a improcedência do auto de infração pela não ocorrência da interposição fraudulenta;

3. a improcedência do auto de infração pela não ocorrência de simulação ou fraude para ocultação do real adquirente da mercadoria;

4. a declaração de, no máximo, ocorrência de erro formal quanto ao tipo de importação realizada;

5. a improcedência do auto de infração pela inexistência de dano presumido ou efetivo ao Erário, tampouco dolo no agir, não havendo qualquer falta ou insuficiência de recolhimento de tributos;

6. a flexibilização ou relevação da pena de perdimento conforme previsão legal e jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça;

7. a anulação do auto de infração pelo erro na aplicação da penalidade atribuindo a impugnante a figura principal responsável no referido auto;

8. entendendo existir a ocultação do real adquirente, seja aplicada a legislação mais benéfica à impugnante, qual seja, o art. 33 da Lei na 11.488/2007, que prevê aplicação de multa de 10% sobre o valor das operações acobertadas;

9. havendo aplicação da pena de perdimento, que sejam devolvidos os tributos pagos nas importações em epígrafe.

O responsável tributário solidário FEP Confecções Ltda., CNPJ 04.575.034/0001-65, indicado pela fiscalização no presente processo, não apresentou impugnação.

O processo administrativo fiscal 10920.004475/2007-21, que se encontra apensado junto ao presente processo, se refere à REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS que foi formalizada contra a empresa acima identificada e a seus responsáveis que, segundo a fiscalização, restou caracterizada a ocorrência de fato que, em tese, configura crime contra a ordem tributária.

É o relatório. Passo ao voto.”

Em sua decisão, a DRJ/FNS houve por bem manter totalmente o lançamento através do Acórdão nº 07-12.602, de 16 de maio de 2008, cuja ementa foi assim formulada:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 22/01/2007

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

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 22/01/2007

MEIOS DE PROVA. PROVA INDICIÁRIA.

A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, podendo ser direta ou indireta, assim conceituada aquela que se apóia em conjunto de indícios capazes de demonstrar a ocorrência da infração e de fundamentar o convencimento do julgador, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 22/01/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Lançamento Procedente

Inconformada com tal decisão, a Recorrente apresentou o presente recurso voluntário com o objetivo de reformá-la, reiterando todos os argumentos já apresentados em sua impugnação, ressaltando-se, em breve síntese, os seguintes pontos:

- (i) como não considera que suas ações se classificam como fraudulentas, entende que o procedimento especial de controle aduaneiro não seria aplicável a seu caso, já que este se destina à investigação e controle de operações de comércio exterior, com vistas a coibir a ação fraudulenta de interpostas pessoas. Ademais, defende que jamais poderia ter sofrido tal procedimento, vez que é contribuinte exemplar, com endereço identificado e sócios de reputação ilibada, não havendo qualquer motivo que a desabone;
- (ii) a importação foi realizada por conta própria em razão da possibilidade de utilização de margens de lucro superiores às aplicadas às comissões em importações por conta e ordem de terceiros ou por encomenda. Consequentemente, em razão de o valor ser superior, houve uma arrecadação maior de tributos, o que afastaria qualquer alegação de dano ao Erário;
- (iii) para configuração de interposição fraudulenta de terceiros, necessariamente, deveria restar comprovado o dolo do agente e a vantagem ilícita obtida, o que, a seu ver, não foi demonstrado pelos elementos que instruíram a autuação. Aponta que, no momento da operação, possuía patrimônio suficiente para arcar com seus custos, cumpria regularmente com todas as suas obrigações tributárias, seus sócios possuíam reputação ilibada etc.;

- (iv) muito embora afirme que sua importação tenha sido realizada por conta própria, sustenta, ainda, que cometeu mero erro formal no preenchimento da DI, motivo este que não justificaria a aplicação de pena tão severa;
- (v) entende que jamais poderia sofrer com a aplicação de pena de perdimento sobre as mercadorias importadas, pois não seria a proprietária das mesmas;
- (vi) subsidiariamente, caso seja mantida a penalidade, aduz a aplicação do princípio da retroatividade benigna em relação à Lei nº 11.488/2007, já que esta prevê penalidade mais branda para situação semelhante ao caso aqui analisado;
- (vii) por fim, caso não seja julgado procedente o presente recurso, requer seja encaminhado o processo ao Ilustríssimo Senhor Secretário da Receita Federal do Brasil para que julgue a relevação da pena de perdimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, Relator.

O recurso preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Preliminar de nulidade do procedimento fiscal de controle aduaneiro

A Recorrente alega não ser aplicável ao seu caso o procedimento fiscal de controle aduaneiro, já que este se destina à averiguação de possíveis ações fraudulentas. Entende que há elementos que demonstram não ser ela *interposta pessoa fraudulenta*, motivo pelo qual o procedimento estaria eivado de vícios.

Embora este tema já tenha sido devidamente esclarecido pelo julgador *a quo*, cumpre tecer alguns comentários sobre a atribuição conferida à autoridade que lavrou o auto de infração ora analisado.

Nos termos do artigo 68 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, quando houver indícios de infração punível com pena de perdimento, a Receita Federal do Brasil é competente para investigar o caso e aplicar as devidas penalidades, se cabíveis.

Durante a análise de pedido de enquadramento em regime aduaneiro especial, a autoridade fiscal apurou que a Recorrente possuía alguns lançamentos de adiantamentos de

clientes para cobrir gastos com importação. Ainda, constatou que as importações foram feitas em nome da Recorrente, indício de que poderia haver a ocultação do real importador.

Na presença de tal indício, pode-se dizer que o auditor fiscal não apenas possuía a atribuição para investigar a Recorrente, como também possuía o dever de assim agir. Do contrário, verificar-se-ia um evidente descumprimento do princípio da oficialidade e estrita legalidade, que pautam o agir da Administração Pública.

Ademais, quanto à alegação de que restou comprovada a idoneidade da Recorrente, o que impediria o início da ação fiscal e a eivaria de vícios, não há como se conceber tal argumento. Como seria possível a autoridade fiscal saber de antemão sobre a verdade dos fatos somente analisando a reputação e histórico do contribuinte, sem ao menos ter acesso a documentos que formalizem os atos praticados? O procedimento investigatório é indispensável para tanto, razão pela qual não há que se falar em vício algum. Rejeito a preliminar.

Da responsabilidade solidária

A Recorrente alega ser incorreta sua responsabilização solidária em relação à pena de perdimento convertida em multa, pois ela não seria a real proprietária dos bens objeto da importação.

Na ocorrência de concurso de terceiros para a prática de infração tributária, como ocorre nos casos de interposição fraudulenta, impõe-se sejam esses sujeitos todos incluídos no polo passivo da obrigação tributária pelo vínculo da solidariedade. O artigo 124, I do Código Tributário Nacional assim determina:

Art.124. São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II – as pessoas expressamente designadas por lei.

É certo que a interposição fraudulenta não se instaura pela conduta exclusiva de apenas um sujeito, pressupondo, no mínimo, a presença do importador e do adquirente das mercadorias.

Na importação por conta e ordem de terceiros, o importador empresta seu nome ao despacho aduaneiro, figurando como mero mandatário do adquirente, que, por seu turno, a um só termo, assume as vestes de importador de fato e tomador dos serviços, suportando o ônus econômico da operação.

Ou seja, a importação por conta e ordem de terceiros, operação que o Fisco diz ter-se caracterizado, não se aperfeiçoa por exclusiva iniciativa do importador (interposta

pessoa), sem que haja ordem do adquirente, verdadeiro destinatário dos bens importados. Dessa forma, conclui-se que a operação em tela não se concretiza sem a convergência de interesses do mandante e do mandatário na nacionalização do bem importado, daí a caracterização do *interesse comum* a que alude o Código neste tipo de operação, instaurando-se o vínculo solidário entre os sujeitos, na forma do artigo 124, I do CTN.

Ademais, exaurindo a competência que lhe fora outorgada pelo artigo 124, II do CTN, o artigo 95, V do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, em harmonia com aquele diploma, determina que:

“Art.95 - Respondem pela infração:

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

Nesse sentido, vale lembrar que esse Colegiado já consagrou o entendimento de que:

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES.

Responde pelas infrações, conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.” – PAF 10909.001837/2004-38, 2ª Câmara, 3º CC, Dj 08.11.2006.

Sendo assim, não há que se falar em ilegitimidade passiva da Recorrente, já que ela preenche os requisitos para se qualificar como responsável solidária, bem assim, a lei determina seja o importador qualificado como responsável solidário, inexistindo prova nos autos que leve a conclusão diversa.

Da importação por conta e ordem de terceiros e da ocultação do real adquirente das mercadorias

A Recorrente defende que sua importação foi realizada por conta própria, por escolha deliberada com base nas margens de lucros que poderiam ser obtidas com tal operação, em face das comissões geralmente praticadas nas importações por conta e ordem de terceiros. Adicionalmente, sustenta que, se assim não for entendido e a operação for considerada por conta e ordem de terceiros, teria ocorrido um mero erro formal no preenchimento de suas obrigações acessórias.

Embora, no procedimento administrativo sejam aplicados, subsidiariamente, alguns princípios de processo civil, tal como o da eventualidade, as teses defendidas de forma subsidiária devem possuir uma mínima coerência entre si, e não se anularem reciprocamente.

Entretanto, no presente caso, ao assumir que optou conscientemente pela forma direta de importação, a Recorrente, automaticamente, já afastou a tese de erro formal, pois, para que este seja caracterizado, é necessário que o erro não seja intencional e tenha ocorrido por mero descuido do contribuinte, hipótese na qual não se enquadra a situação aqui analisada.

Ademais, cabe ressaltar que os fatos se enquadram nas espécies de operações quando suas características se alinham às delineadas para determinado tipo de operação comercial, não sendo escolha das partes sua classificação em categorias diversas, conforme seus interesses particulares. Logo, se a operação preenche todos os contornos de uma importação por conta e ordem de terceiros não cabe ao contribuinte enquadrá-la como uma importação própria, simplesmente porque assim pode obter mais lucros, ainda que com isso resulte numa maior arrecadação de tributos.

No caso em tela, o auditor fiscal logrou demonstrar, por meio dos lançamentos contábeis da Recorrente, que a venda das mercadorias havia sido acordada antes de sua importação, tendo inclusive sido arcada pela própria compradora, com as antecipações por ela pagas. Vale ressaltar que é da essência da importação por conta e ordem a transferência de recursos de terceiros ao importador, erigindo-se presunção legal de que a operação assim se caracteriza constatada a ocorrência desse evento, conforme dispõe o art. 27 da Lei nº 10.637/02.

Tendo em vista que a Recorrente desafia a presunção de que operação em pauta tenha se dado por conta e ordem de terceiros, faz-se necessário tecer alguns comentários acerca das presunções.

Segundo a doutrina, existem duas modalidades de presunção, a simples e a legal. A primeira é fruto da análise e interpretação dos fatos feitas pelo aplicador do direito, tendo caráter bastante subjetivo. Já a segunda tem origem legislativa, na medida em que é imposta por Lei. Essa última também se subdivide em duas categorias: (i) relativa; e (ii) absoluta.

A diferença entre a presunção simples e a legal se encontra no ônus da prova. Em relação à simples, quem a alega tem o dever de comprovar sua tese, ainda que por meio de prova indireta. Já para presunção legal, se for relativa, inverte-se o ônus da prova, cabendo ao acusado demonstrar que os fatos por ele praticados não se enquadrariam na hipótese a qual a lei atribuiu a presunção; mas se for absoluta, não cabe prova em contrário.

Quando a este instituto, cabe extrair trecho de um artigo de Maurício Barros e Nelson Albino Neto:

“Dentre as presunções legais, há, ainda, a divisão entre as relativas (iuris tantum) e as absolutas (iuris et de iure), assim classificadas conforme a admissibilidade, ou não, de prova em contrário, respectivamente. Para LUÍS

EDUARDO SCHOUERI, 'a presunção relativa nada mais faz, em princípio, do que dispor sobre o ônus da prova: reza que, em determinados casos, uma circunstância que, em si, dependeria de prova, dispensa comprovação; tal circunstância é tida por verdade, até que se consiga demonstrar o contrário.' Já as 'presunções absolutas' correspondem às disposições legais que qualificam determinados fatos como verdadeiros, independentemente da produção de prova em contrário (vedadas).' – SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUEIRA, Roberto Quiroga (coord.). *A Prova no Processo Administrativo Federal – Simulação, Presunções e a Visão dos Conselhos de Contribuintes in Tributação de Empresas – Curso de Especialização*, São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 411-412.

No presente caso, estamos diante de uma hipótese de presunção legal relativa. Para desafiá-la, a Recorrente deveria ter trazido sólidos elementos para comprovar que os negócios firmados entre a FEP e ela possuíam contornos de uma importação em nome próprio, seguida de operação de compra e venda.

Contudo, da análise dos documentos acostados aos autos, nota-se que não há prova de que tal tenha ocorrido. Além do contrato entre elas ser anterior à importação e dos valores terem sido adiantados pela FEP, a atividade habitual da Recorrente não abrange a revenda dos produtos objeto da importação aqui analisada, o que demonstra que a tal operação ocorreu, exclusivamente, em decorrência da encomenda arcada pela própria FEP.

Dessa forma, vê-se que as justificativas para as transações entre as empresas não tem força suficiente para afastar a presunção legal de que a operação em exame é de importação por conta e ordem de terceiros. Cabe salientar, aliás, que a Recorrente não negou os fatos ocorridos, tendo apenas apresentado justificativas baseadas na possibilidade de aferição de lucros, ausência de dolo, caráter idôneo e na falta de prejuízo ao Erário.

Restando claro que a presunção legal prevalece no caso em tela, cumpre também lembrar que as formalizações de obrigações acessórias devem refletir a efetiva operação levada a cabo pelo contribuinte. Nesse sentido, dispõe a IN nº 225/02 que, nas importações por conta e ordem de terceiro, os dados do real adquirente devem ser mencionados na declaração de importação, assim como o contrato firmado entre as partes deve ser apresentado à autoridade aduaneira para fiscalização. Se assim não for feito, por fraude, simulação ou interposição fraudulenta de terceiros, as partes envolvidas devem responder solidariamente pela infração, estando sujeitas à pena de perdimento, conforme estabelece o artigo 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Cabe ressaltar que tal dispositivo condicionou intencionalmente a aplicação desta penalidade somente aos casos em que reste evidenciado o intuito de fraude ou simulação de operações comerciais. Isso porque a finalidade almejada não é penalizar o contribuinte que, por descuido ou mero erro, deixou de cumprir corretamente com suas obrigações acessórias,

mas, sim, evitar que eventos mais danosos ocorram em decorrência da omissão dolosa do real adquirente das mercadorias importadas.

Com isso em mente, para esclarecer o presente conflito, é pertinente abordar o conceito e a caracterização do instituto da simulação. Segundo Pontes de Miranda, *quem simula aparenta, faz ver-se, ouvir-se, ou sentir-se, o que não se vê, não se ouve e não se sente. Quer se tenha por existente o que não existe. (...) Põe-se, em vez do que é verdadeiro, o que se parece com o verdadeiro e não o é. Quem dissimula encobre o verdadeiro.* – (Tratado das Ações, Tomo II, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p. 273).

Como o Direito Tributário vale-se de conceitos de outros ramos do Direito, como reconhece o art. 109 do CTN, a fim de se determinar o alcance de expressões por ele empregadas, vale visitar definições já consagradas em outros domínios jurídicos. Desta forma, ao analisarmos o art. 167, § 1º do Código Civil, nota-se que:

"Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado."

Tendo em vista que a operação praticada entre a Recorrente e sua parceira se revestiu da forma de uma importação em nome próprio, seguida da venda de mercadorias, quando, na verdade, observando-se o conjunto fático-probatório, deveria ter se formalizado como importação por conta e ordem de terceiros, houve evidente simulação na forma do inciso II do artigo supracitado.

Nesse sentido, este Colegiado já decidiu que:

"Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 10/10/2003 a 09/02/2004

Ementa: IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE DAS MERCADORIAS. CARACTERIZAÇÃO DA OCORRÊNCIA DE DANO AO ERÁRIO. CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DAS MERCADORIAS.

Nos termos da legislação de regência, considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo da obrigação tributária, em operações de importação (realizadas por conta e ordem de terceiros), infração punível

com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou houverem sido consumidas.” - PAF 10909.001837/2004-38, 2ª Câmara, 3º CC, Dj 08.11.2006.

Cabe, ademais, dar destaque ao acórdão 3102-00.588 deste Conselho, datado de 04 de fevereiro de 2010, de relatoria do Conselheiro José Fernandes do Nascimento, que distinguiu a interposição fraudulenta em: (i) importação sem comprovação da origem dos recursos próprios e (ii) importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão de nome). Transcrevo, a seguir, trechos do voto vencedor que elucidam referida distinção:

“Da interposição fraudulenta na importação sem comprovação da origem dos recursos próprios.

A não-comprovação da origem, disponibilidade ou transferência lícita dos recursos próprios empregados na operação de importação, bem assim a condição de real adquirente da mercadoria, é causa, simultânea, da presunção da conduta ilícita da interposição fraudulenta e da inidoneidade da pessoa jurídica na operação de importação.

*No primeiro caso, a não-comprovação dos recursos próprios é fato presumido causador do **fato presumido da interposição fraudulenta nas operações de comércio**, que se caracteriza pela ocultação do "sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação", nos termos do §.2º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976...*

No segundo caso, o fato presumido da não-comprovação dos recursos próprios é causador da conduta inidônea da pessoa jurídica, caracterizada pela sua inexistência de fato como importadora, pois quem, verdadeiramente, está importando é a pessoa jurídica omitida nos documentos que acobertam a operação, conforme estabelecido no § 1º do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1.996.

Dessa forma, infere-se que, embora o fato-base seja o mesmo (a não-comprovação dos recursos próprios), as condutas descritas como infração são distintas. Num caso, o referido fato se constitui em prova indireta da conduta infracional, consistente na ocultação do sujeito passivo, real comprador ou responsável pela importação. No outro, ele é prova indireta da inidoneidade da pessoa jurídica importadora (ela inexistente de fato como importadora).

No caso, como as referidas infrações não são idênticas, não há que se falar em hipótese de bis in idem, que consiste na incidência de dupla penalização de uma mesma conduta ilícita ou de dupla valoração de circunstância gravosa na determinação da sanção.

*Logo, é juridicamente plausível a cominação a cada uma delas (infrações) de penalidades diferentes, a saber: (i) **a pena de perdimento da mercadoria e (ii) a sanção de inaptidão de inscrição no CNPJ...***

*Com efeito, em consonância com o estabelecido nos transcritos preceitos legais, a conduta da **interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior** é sancionada com a pena de perdimento da mercadoria, por dano ao erário (art. 23, § 1º, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976), ao passo que a conduta da inidoneidade da importadora (ou **por inexistência de fato como importadora**) é sancionada com a inaptidão da inscrição no CNPJ (art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996), sanção administrativa de natureza não-patrimonial de caráter interventivo, segundo alguns doutrinadores, ou suspensiva ou privativa de atividade, segundo outros.*

Na primeira hipótese, a pena imposta visa ressarcir o erário e castigar o infrator pela conduta ilícita caracterizada por dano ao erário. Já a segunda sanção visa punir a fraude na operação de importação, mediante o uso abusivo da personalidade jurídica, pois quem, verdadeiramente, está importando é a pessoa jurídica omitida nos documentos que acobertam a operação.

Ressalto ainda que, para fins da legislação aduaneira, é irrelevante se a empresa existe de fato ou não nos termos da legislação societária. Em outros termos, se é empresa é de "fachada" ou não. Para o direito aduaneiro, é possível a empresa existir de fato, ter pessoal, instalações, atividade operacional etc., e ser considerada inexistente de fato para fins aduaneiros, desde que ela atue na área de comércio exterior ilicitamente, como interposta pessoa, e cometa a infração descrita no comando legal supramencionado.

Da interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros.

A interposição ilícita na operação de importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome) caracteriza-se pela comprovação da transferência dos recursos financeiros do caixa ou conta bancária do verdadeiro adquirente da mercadoria, para o caixa ou conta bancária da interposta pessoa (o importador ostensivo). Nesta modalidade de interposição fraudulenta, o importador apenas cede o nome, porém, os recursos empregados no pagamento da operação de importação são integral ou parcialmente fornecidos pelo adquirente ou real importador.

No que tange a esta modalidade de interposição ilícita, a legislação aduaneira prevê duas hipóteses de presunção da operação de importação por conta e ordem de terceiro. Uma, prevista no art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002 (i), e a outra, no § 2º do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006 (ii), conforme se infere a partir do teor dos referidos dispositivos...

Examinado o teor dos transcritos comandos legais, concluo que, por presunção, duas são as hipóteses de interposição ilícita, caracterizada como sendo importação por conta e ordem de terceiro (ilícita), a saber:

a) a realizada mediante utilização de recursos de terceiro, sem o cumprimento das exigências legais estabelecidas para o tipo de importação por conta e ordem de terceiro (artigo 27 da Lei nº 10.637, de 2002); e
b) a realizada mediante utilização de recursos próprios, sem o cumprimento dos requisitos e condições estabelecidos para a importação por encomenda (§ 2º do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006). Por força desta presunção, embora os recursos utilizados na importação sejam do próprio importador, como a mercadoria importada será destinada a um comprador predeterminado (o encomendante), a operação será equiparada a importação por conta e ordem de terceiro (ilícita).”

Destarte, inexistindo contraprova que autorize a conclusão de que ocorreu importação direta, operação que a Recorrente alega ter ocorrido, bem assim, inexistindo elemento probatório apto a afastar a presunção de que ocorreu importação por conta e ordem de terceiros, inviável acolher a pretensão de ver desconstituído o auto de infração.

Do dano ao Erário

Conforme dispõe o art. 673 do Regulamento Aduaneiro de 2002:

“Art. 673. Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte de pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida ou disciplinada neste Decreto ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-lo (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 94, caput).

Parágrafo único. Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 94, § 2o).” (grifos nossos)

Daí se extrai que o Regulamento Aduaneiro se satisfaz com a mera transgressão de regra nele disciplinada ou em norma destinada a completá-lo, como é o caso das regras que disciplinam a importação por conta e ordem de terceiro, tendo lugar as punições decorrente de infração, independentemente de se verificar a configuração de dano ao Erário.

Adicionalmente, dispõe ainda o artigo 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/76:

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

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

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

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

§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)”
(grifos nossos)

Com base nisso, não tem lugar a alegação de que a ausência de dano ao Erário afastaria a configuração da infração. A mera omissão de informações relevantes, como o real destinatário das mercadorias, já é suficiente para configurar a infração.

Da retroatividade benigna

O auto de infração foi lavrado em 10 de agosto de 2007.

Em 15 de junho de 2007, foi promulgada a Lei nº 11.488, que em seu artigo 33 estabeleceu a seguinte sanção:

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.

Fiando-se na premissa de que a pena de perdimento não pode ser imposta ao importador, pois não é ele o proprietário das mercadorias, com fulcro no artigo 106, II, 'c' do Código Tributário Nacional (CTN), a Recorrente postula a aplicação da sanção mais benigna, prevista no dispositivo retrocitado.

Sem embargo de posições divergentes, penso que a pena de perdimento se aplica tanto ao importador quanto ao adquirente e não prejudica a aplicação da multa pela cessão de nome pelo importador, introduzida pela Lei nº 11.033/07.

Primeiro, porque o artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 não revogou o artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976 e, por conseguinte, que não regulou inteiramente a matéria.

Sobre o tema, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4) já decidiu que:

“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DILAÇÃO PROBATÓRIA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. OCULTAÇÃO DO VERDADEIRO IMPORTADOR. PENA DE PERDIMENTO DAS MERCADORIAS. LEGALIDADE. ARTIGO 33 DA LEI N. 11.488, DE 15 DE JUNHO DE 2007. NÃO REVOGAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO PREVISTA NO ARTIGO 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.455, DE 1976. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO.

(...) O artigo 33 da Lei n. 11.488, de 15 de junho de 2007, não tem o condão de afastar a pena de perdimento, porquanto não implicou em revogação do artigo 23 do DL nº 1.455/76, com a redação dada pela Lei n. 10.637/2002.

Isso porque, a pena de perdimento atinge, em verdade, o real adquirente da mercadoria, sujeito oculto da operação de importação. A pena de multa de 10% sobre a operação, prevista no referido dispositivo legal, revela-se como pena pessoal da empresa que, cedendo seu nome, faz a importação, em nome próprio, para terceiros. O parágrafo único do aludido artigo, por sua vez, estatui que "A hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996". Essa complementação legal, constante do parágrafo único, abona o entendimento de que não houve a revogação da pena de perdimento para a hipótese retratada nos autos. Antes o confirma, porquanto exclui, expressamente, apenas a possibilidade da aplicação da sanção de inapetência do CNPJ.

Quanto as demais penas, permanecem incólumes, havendo a previsão, agora também, da pena pecuniária, nos termos do caput do aludido preceptivo legal.”

(AMS 200572080051666, relator Desembargador Otávio Roberto Pamplona - grifamos)

Segundo, porque se trata de infrações diversas e que coexistem (pena de perdimento e multa pela cessão de nome pelo importador). Tal entendimento é confirmado pelo §3º do artigo 727 do Decreto nº 6.759/2009:

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.

(...)

§ 3º A multa de que trata este artigo não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas. (g.n.)

Dessa forma, sendo a multa pela cessão de nome do importador sanção diversa da pena de perdimento e que não prejudica sua imposição, não há razão que ampare o acolhimento da pretensão da Recorrente para aplicar a retroatividade benigna.

Da relevação da penalidade

Por fim, requer a Recorrente, caso mantido o auto de infração, seja apreciado pedido subsidiário de relevação da pena de perdimento, na forma do artigo 67, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, artigo 4º do Decreto-Lei nº 1.042, de 21 de outubro de 1969, artigo 654 do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002 (Regulamento Aduaneiro – RA/2002) e inciso I, alínea c da Portaria MF nº 214, de 2 de abril de 1979.

Todavia, como esclarecido na decisão recorrida, o pedido de relevação da pena de perdimento deve ser formulado em requerimento próprio endereçado ao Secretário da Receita Federal do Brasil, sendo inviável sua apreciação em sede de recurso voluntário.

Ao fim do litígio administrativo, caso a Recorrente queira manejar pedido de relevação da pena de perdimento, instruída com os autos do processo administrativo, deverá formular requerimento nesse sentido.

Sem que se tenha se encerrado a jurisdição administrativa, inviável o exame do pedido de relevação da pena de perdimento nos autos do processo administrativo fiscal, sob pena de usurpar-se competência de autoridade superior.

Pelo exposto, rejeito a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, NEGÓCIO ao recurso voluntário.

Gilberto de Castro Moreira Junior

Processo nº 10920.001940/2007-72
Acórdão n.º **3202-000.710**

S3-C2T2
Fl. 345



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JUNIOR em 24/06/2013 16:58:25.

Documento autenticado digitalmente por GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JUNIOR em 24/06/2013.

Documento assinado digitalmente por: IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES OLIVEIRA em 27/06/2013 e GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JUNIOR em 24/06/2013.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 13/11/2019.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP13.1119.13578.BMDH

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:

DE71CEEE060AE8A947C7AD6D5748B19BE0A8C17B