



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

Processo nº 10921.720399/2013-33
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-004.319 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2017
Matéria MULTA - CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO
Recorrente INTERMARES TRADING IMPORTAÇÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 22/03/2011

DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA E IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. Por disposição do § 2º, do artigo 11 da Lei 11.281/2006, a operação de importação feita por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado, realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na IN SRF Nº 634/2006, presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória no 2.158-35, de 2001.

DANO AO ERÁRIO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NA IMPORTAÇÃO. NÃO LOCALIZAÇÃO DAS MERCADORIAS. CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA. Conforme previsão legal contida no § 3º do artigo 23, V, do Decreto 1.455/1976, considera-se dano ao Erário a ocultação do real adquirente da mercadoria, sujeito passivo na operação de importação, infrações puníveis com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. RESPONSABILIDADE. EFEITOS. Conforme o art. 95, do Decreto-lei nº 37/66, responde pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie, bem como o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Recursos Voluntários Negados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento aos recursos da Recorrente e da responsável solidária. Vencidos os Conselheiros

Carlos Augusto Daniel Neto, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Maysa de Sá Pittondo Deligne, que deram provimento aos recursos.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Jorge Olmiro Lock Freire, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Carlos Augusto Daniel Neto, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

Trata o presente processo de crédito tributário lançado através de Auto de Infração (fls. 03 a 38), lavrado contra a empresa INTERMARES TRADING IMPORTAÇÃO LTDA., CNPJ 07.617.173/0001-00, doravante denominada somente de **INTERMARES**.

O crédito lançado refere-se a aplicação da multa no valor aduaneiro da mercadoria, e tem base legal no art. 23, incisos IV e V, § 3º, do Decreto lei nº 1.455/76.

Consta do auto de infração, que a razão da aplicação da multa citada, foi o fato da autuada ter cedido seu nome para a realização de operação de comércio exterior de terceiros, tendo ocultado o real adquirente das mercadorias. Também consta como causa da aplicação do auto de infração a utilização de documento falso.

Face ao exposto na Descrição dos Fatos e o constante no Relatório Fiscal Anexo ao presente Auto de Infração (fls. 9/36), o Fisco caracterizou o Termo de Responsabilidade de que trata o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/66, de 18/11/1966 (fl. 28), à empresa LEANDRINI STUDIO E DESIGN LTDA, CNPJ nº 08.058.479/0001- 29, na condição de Responsável Conjunto da Infração (fls. 7/8).

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório objeto da decisão recorrida, nº 16-057.298, prolatada pela 11ª Turma da DRJ em São Paulo (SP), a seguir transcrito (fls. 162/179):

"(...) O Auto de Infração Sobre a operação de importação que gerou a autuação consta no Relatório Fiscal que compõe o auto de infração os seguintes fatos:

- a fiscalização foi realizada com amparo no MPF nº 0927700-2012-00026-1, abrangeu o período de outubro/2009 a abril/2012;

- após a análise de outras seis declarações de importação, para as quais foram pedidas informações à importadora e aos seus compradores finais, centrou-se a fiscalização na declaração de importação 11/0519498-3, registrada em 22/03/2011, que foi parametrizada para o canal verde de conferência aduaneira e desembaraçada em 23/03/2013;

- a mercadoria importada através da DI 11/0519498-3, trata-se de 156 controladores eletrônicos para sistemas de injeção, adquiridos no exterior junto à STEINBAUER TUNING TECHNOLOGIESAUSTRIA GMBH,

Entre os motivos, indícios que levaram a lavratura do auto de infração, estão:

- a pesquisa realizada no DW – Aduaneiro, onde foi constatado que a importação referente a DI 11/0519498-3, foi a única que a autuada realizou do exportador STEINBAUER TUNING TECHNOLOGIESAUSTRIA GMBH, ou seja a autuada não tinha um histórico de importações do referido exportador;

- a comercialização da mercadoria em apenas dois dias após o desembarço conforme consta das notas fiscais de saída;

- a resposta à intimação da empresa Leandrini Studio Design Ltda, compradora de 6 dos 156 controladores importados através da DI 11/05194983, que mostrou ter havido uma encomenda das referidas peças à importadora, conforme transcrição que segue:

Não detendo nenhum registro para importar junto a Receita Federal, contatamos o proprietário da Intermares que é nosso cliente há anos e que se prontificou a buscar as mercadorias no mercado externo e que em vista da demanda interna, efetuou as importações das referidas mercadorias, por sua conta e realizou as vendas retratadas nas notas fiscais, para nossas lojas.

Com base nas referidas informações e motivos expostos, foi lavrado o auto de infração, cuja impugnação encontra-se aqui em análise, que teve como autuada a empresa importadora Intermares Trading Importação Ltda. e relacionada como Responsável Tributária a empresa Leandrini Studio Design Ltda, CNPJ nº08.058.479/0001-29.

Do auto de infração tomaram ciência a autuada em 21/05/2013 e a solidária em 27/05/2013.

Apresentaram impugnação a autuada em 06/06/2013 e a solidária em 18/06/2013.

Impugnações

Conforme se observa das datas da ciência do auto de infração e das datas das apresentações das impugnações, temos que estas são tempestivas.

Além da tempestividade cabe a menção de que as impugnações da autuada e da solidária são diferentes entre si, uma vez que a da autuada questiona de diferentes formas a autuação, enquanto a solidária questiona somente a responsabilização solidária a ela atribuída.

Dito isto listamos na seqüência um resumo das impugnações citadas.

Impugnação da Autuada Alegações Preliminares – Do Direito

Inicia sua defesa com as alegações preliminares, onde fala do Direito e da Infração a ele atribuída.

Sobre o tema alega que:

- houveram erros de fato e de direito na descrição e na capitulação legal da infração e da penalidade. Alega ainda ilegalidade da acusação e pretensões fiscais e a violação ao princípio da tipicidade;

- devido ao princípio da tipicidade cerrada é vedada a invocação de analogias, presunções e deduções, não previstas em lei;

- não basta que a lei estabeleça quais infrações caracterizam dano ao erário, sendo imprescindível que o dano efetivamente exista, que seja concreto, uma vez que o mesmo é indispensável à aplicação da pena de perdimento;

- a fiscalização não demonstrou o dano ao erário nos tributos de sua competência. Considerando-se o valor das mercadorias, R\$ 1.619,70, caso houvesse supressão de impostos aduaneiros, este seria inexpressivo, sequer atingiria o valor de R\$ 10.000,00, e neste caso seria adotável o princípio da insignificância, o que descaracterizaria o dano ao erário motivo da aplicação do auto de infração;

- para fundamentar a sus tese de inexistência do dano ao erário, e de aplicação do princípio da insignificância ao caso, menciona jurisprudência referente ao Acórdão da 3ª.Turma do TRF na AMS 83.741-SP que se refere a perdimento por abandono de mercadoria em recinto alfandegado e outros acórdãos ao longo de sua impugnação;

- para a infração praticada, a lei expressamente prevê outra penalidade mais específica que é aquela prevista no artigo 33 da Lei 11.488/2007, devendo desta forma ser respeitado o princípio da especialidade.

Fala dos princípios constitucionais, e cita:

Dos preceitos expostos, resulta claro que em seu aspecto substantivo (“substantive due process”). Tanto a garantia constitucional do devido processo legal, como a Lei Federal que a regulamenta, exigem que exista uma substancial, razoável e proporcional relação entre a lei ou a resolução administrativa e a finalidade ou motivação respectivamente invocadas pelo legislador ou pelo administrador para impor sanções ou restrições às liberdades individuais constitucionalmente asseguradas, que à final se traduz na “proibição de excesso”, que permite ao intérprete aferir a compatibilidade entre os meios e os fins, de modo a evitar restrições desnecessárias ou abusivas contra os direitos fundamentais.

Alega que a jurisprudência tem proclamado a ilegalidade de sanções administrativas aplicadas com atipicidade de conduta.

Questionamento dos Critérios Utilizados pela Fiscalização. Ausência de Provas – Capacidade Financeira

Na segunda parte de sua defesa, a impugnante questiona os critérios e as provas utilizadas pela fiscalização para a aplicação da sanção. Sobre o tema alega que:

- é incabível o lançamento com fundamento em alegação de fraude, sem prova cabal, já que a presunção de fraude fere direitos e garantias constitucionais, e dessa forma a pena de perdimento quando decretada a base de presunções e suposições não pode subsistir;

- conforme consta dos autos a penalidade foi aplicada a partir de indícios, de mera suspeita, e que suspeitas e indícios não justificam que os agentes do fisco apreendam e decretem o perdimento de bens necessários a sua sobrevivência. Trata-se de verdadeiro confisco.

- para justificar as alegações sobre a pena de perdimento, cita a Súmula 323 do STF que menciona perdimento de bens, onde menciona que é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para o pagamento de imposto;

observa-se a partir dos autos, a comprovação inequívoca da regularidade e autenticidade da documentação que lastreia a importação dos bens apreendidos, o que torna inaplicável a pena de perdimento.

- o auto de infração está desprovido de motivação idônea;

Finaliza sua impugnação mencionando que são nulos de pleno direito os atos com exorbitância dos limites fixados pela lei e desprovidos de motivação, razão pela qual solicita a nulidade do auto de infração e o cancelamento da multa alternativa da pena de perdimento.

Impugnação da Solidária

Em sua impugnação, a solidária se restringiu a alegar a sua ilegitimidade passiva e a impossibilidade de qualificá-la como responsável solidária pelo pagamento da multa no valor aduaneiro.

A solidária cita que com base no exposto no artigo 137 do CTN a responsabilidade por infração dolosa, é pessoal do agente, e nos termos do artigo 112 do CTN a legislação que lhe atribuiu responsabilidade deve ser interpretada de maneira mais favorável para si, sendo que no caso específico da pena de perdimento o STJ tem entendimento que:

“A pena de perdimento por ser pena, não pode abstrair o elemento subjetivo, nem desprezar a boa fé”.

Argumenta que com base na legislação aduaneira que disciplina o despacho de importação e a empresa importadora, é evidente que somente ao importador se poderia imputar qualquer responsabilidade aduaneira ou tributária. Nessa mesma linha de pensamento sendo uma responsabilidade pessoal do agente, esta

não pode passar da pessoa do infrator. Cita acórdão do TRF 2ª Região sobre veículo, que impede pena de perdimento.

Cita que no mesmo sentido, o CTN não autoriza a instituição de responsabilidade solidária de adquirente de mercadoria importada pela pena de perdimento.

É o relatório.

Os argumentos aduzidos pelo sujeito passivo, no entanto, não foram acolhidos pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, conforme ementa do Acórdão abaixo transcrito:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Data do fato gerador: 22/03/2011

IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS Por disposição do § 2º, do artigo 11 da Lei 11.281/2006. a operação de importação feita por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado, realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na IN SRF 634/2006, presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória no 2.15835, de 24 de agosto de 2001;

MULTA NO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA Conforme previsão legal contida no § 3º do artigo 23 do Decreto 1455/1976, a infração de Interposição Fraudulenta, resultante da ocultação do real adquirente de mercadorias importadas, é punida com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, 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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

Posto isto, vamos às Intimações e aos Recursos Voluntários.

A Recorrente (INTERMARES) foi regularmente intimada em 01/05/2014 (doc. fl. 186). Em 02/06/2014 (protocolo fl. 190), apresentou seu Recurso Voluntário de fls. 190/199.

A empresa Leandrini Studio e Design Ltda., foi intimada em 13/05/2014 (cópia do AR - Correios, fl. 187). Em 05/06/2014 (protocolo fl. 213), apresentou seu Recurso Voluntário de fls. 213/219.

Ambas Recorrentes - INTERMARES E LEANDRINI, em suas razões recursais, renovaram os argumentos sustentados na fase de Impugnação.

1) Quanto a Recorrente **INTERMARES**, reforça com as seguintes razões, em resumo:

(i)- PRELIMINARMENTE, argumenta que houve erros de fato e de direito na descrição da suposta infração e na capitulação legal da infração e da penalidade. Ilegalidade da acusação de pretensões fiscais e da violação do princípio da tipicidade (CTN - arts. 97, inciso V, 113, § 1º e 114);

(ii)- no caso concreto é suficiente examinar o valor das mercadorias atribuído pela própria fiscalização (R\$ 1.619,70), para constatar que suposto dano ao erário decorrente da eventual falta de recolhimento dos tributos aduaneiros, é inexpressivo e sequer atingiria o limite legal (R\$ 10.000,00), o que de plano impõe a aplicação do princípio da insignificância;

(iii)- a inconsistência dos critérios utilizados pela finalização sem qualquer elementos idôneo de prova. A falsidade das premissas em que se baseia a acusação e a comprovação do suporte financeiro da Recorrente, mediante os contratos de mutuo e o efetivo pagamento externo da mercadoria importada mediante o fechamento do contrato de cambio;

(iv)- confisco - por se basear em meros indícios que não são suficientes para desconsiderar a operação declarada pela Requerente, a acusação e a pretensão fiscais não resistem à menor análise mostrando-se manifestamente ilegais pois a Jurisprudência há muito já proclamou que a mera suspeita do cometimento de infrações fiscais por parte da empresa NÃO JUSTIFICA que os agentes do fisco aprendam e decretem de logo o perdimento dos meios necessários à sua sobrevivência, sem o que configura um **verdadeiro confisco**, o que é vedado pela Constituição Federal;

(v)- não resta dúvida, de que o Auto de Infração e a pretensão fiscal nele consubstanciada mostram-se desprovidos de motivação idônea, razão pela qual se faz necessária a reforma do acórdão ora recorrido. Assim, nada mais se faz necessário acrescentar para demonstrar não só a inconsistência da acusação fiscal, **mas a inconstitucionalidade** e a inaplicabilidade das exigências e penalidades contra a Recorrente, devendo ser o acórdão recorrido integralmente reformado.

2) Quanto a **LEANDRINI** (Responsável Solidário), em seus fundamentos, reitera integralmente as razões de sua peça impugnatória, alegando ser a mais clara expressão da verdade dos fatos e dos aspectos legais que dão os contornos de suas atividades. Argumenta, ainda o que segue:

(i) Consoante se verifica dos autos, a Recorrente foi autuada na qualidade de "responsável solidária", relativamente a bens cuja importação foi promovida por INTERMARES TRADING IMPORTAÇÃO LTDA; que é suficiente enunciar os fatos ocorridos no presente procedimento fiscal e os elementos em que se baseia, para constatar, a total NULIDADE do acórdão ora recorrido, não só em face dos inúmeros erros de fato e de direito cometidos na capitulação da suposta infração, mas também à vista da arbitrariedade e insubsistência da acusação e das pretensões fiscais ora impugnadas.

(ii) consoante expressamente dispõe o CTN, a responsabilidade por infração dolosa, é pessoal (CTN, art. 137), e interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado (CTN, art. 112), sendo que no caso não se pode abstrair o elemento subjetivo da conduta, tampouco se desprezar a **boa-fé**;

(iii) Ao especificar as pessoas habilitadas a realizar operações de importação, o RA (Decreto nº 4.543/2002) expressamente estabelece em seus artigos 809 e 549 que as atividades relacionadas ao despacho aduaneiro de mercadorias importadas, assim como

quaisquer outras relativas a operações de comércio exterior, somente poderão ser realizadas pelo importador ou por seus representantes (art. 809 do RA/09) previamente habilitados e credenciados pela RFB (§ 2º art. 809 do RA/09), é evidente que somente ao importador se poderia imputar qualquer responsabilidade aduaneira ou tributária, seja pela "interposição fraudulenta" no processo de importação, seja por eventual falsificação, simulação, fraude ou subfaturamento nos documentos (faturas e conhecimentos de frete) que acobertavam as mercadorias importadas **submetidas a despacho**, seja ainda pelos tributos incidentes sobre as importações excogitadas.

(iv) nada mais se faz necessário acrescentar para demonstrar não só a inconsistência da acusação fiscal, **mas a inconstitucionalidade** e a inaplicabilidade das exigências e penalidades contra a Recorrente, devendo ser o acórdão recorrido integralmente reformado.

À vista de todo o exposto, requer que seja acolhido o presente Recurso e, no mérito, julgue-se por sua procedência para que seja afastada a sujeição passiva solidária aplicada e, conseqüentemente, o respectivo débito fiscal reclamado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Waldir Navarro Bezerra

1. Da admissibilidade dos recursos

Dada a hipótese de solidariedade na responsabilidade por infração à legislação aduaneira apontada na autuação fiscal, as razões de contestação apresentadas por um dos acusados em princípio aproveitam ao outro autuado, com exceção de eventuais alegações de caráter pessoal que possam importar na caracterização de dolo específico.

Posto isto, passo ao exame dos recursos voluntários apresentado pela **INTERMARES** e pela **LEANDRINI**, que são tempestivos e atendem os pressupostos de admissibilidade, devendo, portanto, serem conhecidos.

2. Da preliminar de nulidade do Auto de Infração

PRELIMINARMENTE, alega a Recorrente que "*houve erros de fato e de direito na descrição da suposta infração e na capitulação legal da infração e da penalidade e da ilegalidade da acusação de pretensões fiscais e da violação do princípio da tipicidade (CTN - arts. 97, inciso V, 113, § 1º e 114)*".

Verifica-se que o enquadramento legal descrito na peça vestibular (fl. 5): art. 23, incisos IV e V, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76; arts. 104, 106, 551, § 1º, inciso I, 673, 674, incisos I, IV e VI, 675, inciso IV, 689, incisos VI e XXII e §1º do Decreto nº 6.759/09 (RA); arts. 73, §§ 1º e 2º e 77 da Lei nº 10.833, de 2003, que se fundamenta a autuação, e também há que se destacar que o Relatório Fiscal de continuação do Auto de Infração **é parte integrante do auto de infração**, consistindo-lhe em parte anexa (fls. 09/36).

Assim, o auto de infração identifica, objetivamente, a infração que teria sido praticada nas operações apuradas, a saber (fl. 4 do AI):

"001 - MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO - IMPOSSIBILIDADE DE APREENSÃO DA MERCADORIA

A empresa INTERMARES TRADING IMPORTAÇÃO LTDA, devidamente identificada, cedeu seu nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros, com vistas ao acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários nas operações de importação.

O Autuado, no âmbito da Declaração de Importação (DI) nº 11/0519498-3, registrada em 22/03/2011, apresentou-se como sendo a Pessoa Jurídica Importadora e Adquirente (importação direta) das mercadorias lá descritas. Entretanto, conforme o Relatório Fiscal anexo ao presente Auto de Infração, constatou-se que a sua atuação foi na modalidade de importação por Encomenda".

Desta forma, também no Relatório Fiscal que é parte integrante do auto de infração, observa-se tópico exclusivo quanto ao Enquadramento Legal da Infração da conduta autuada às fls. 9/36, onde se observa a precisa indicação do tipo infracional, restando infundada a alegação da recorrente, uma vez que se encontra reproduzido o texto do art. 23, V, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, dentre outros artigos do enquadramento legal adotado.

Portanto incabíveis as alegações de que no caso houveram erros de fato e direito na capitulação legal da infração, uma vez que esta decorreu de presunção legal, baseada no parágrafo 2º do artigo 11 da Lei nº 11.281/2006.

E mais. O ato de lançamento, entendido como procedimento administrativo voltado à constituição do crédito tributário, deve obedecer a imperativos de forma que garantam a sua conformação jurídica, o que ocorre perfeitamente no caso dos autos.

Quanto à alegação da ausência de prova para a conduta descrita, observo vasta colação de elementos probatórios trazidos aos autos, cabendo a análise de sua valoração quanto aos fundamentos fáticos e jurídicos do lançamento, matéria atinente ao exame de mérito do litígio, que se dará em ocasião oportuna, posterior ao exame das questões de ordem preliminar.

Desta forma não assiste razão a Recorrente em seus argumentos.

3. Da alegada falta de motivação do AI

Quanto ao Auto de Infração, o mesmo teve origem em auditoria realizada pela Fiscalização da Receita Federal, fartamente detalhada em Relatório Fiscal, onde consta a motivação para o lançamento e as provas que conduziram a autoridade fazendária a lavratura do Auto de Infração. A Recorrente foi cientificada da exigência fiscal e apresentou impugnação que foi apreciada em julgamento realizado na primeira instância. Irresignada com o resultado do julgamento da autoridade *a quo*, protocolou recurso voluntário, rebatendo as posições adotadas no acórdão recorrido, combatendo as razões de decidir daquela autoridade, portanto, as motivações para o lançamento, bem como, as do julgamento na primeira instância foram claramente identificadas. Com todo este histórico de discussão administrativa, não se pode falar em cerceamento de direito de defesa ou quaisquer outros vícios no lançamento ou no julgamento da primeira instância, todo o procedimento previsto no Decreto 70.235/72 foi observado, tanto o lançamento tributário, bem como, o devido processo administrativo fiscal.

Pela leitura do auto de infração, constata-se que o Auditor Fiscal não só descreveu de forma suficientemente objetiva e cristalina os fatos o enquadramento legal e normativos, como teceu importantes lições sobre o próprio controle aduaneiro e ainda sobre o comércio internacional e as partes eventualmente envolvidas, o que contribuiu, decisivamente, para a exata compreensão da autuação. Ou seja, não verifico uma dúvida sequer relativa aos fatos narrados pela fiscalização, e tampouco sobre o enquadramento legal e/ou normativo adotado.

Apenas para um melhor esclarecimento sobre o assunto, transcreve-se o dispositivo que rege a matéria no processo administrativo fiscal. Prescreve o art. 59 do Decreto nº 70.235/72, com a nova redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º (...).

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

No âmbito da Receita Federal do Brasil, a Instrução Normativa SRF nº 228, de 2002 e a Instrução Normativa RFB nº 1.169, de 2011, foram editadas para disciplinar os procedimentos de fiscalização aduaneira visando a verificação de eventuais operações no comércio internacional realizadas com indícios de interposição fraudulenta de terceiros. Enfim, a interposição fraudulenta aduaneira exige como pressuposto pelo menos a ocorrência de um ilícito antecedente, a ser verificado em processo administrativo regular, em atenção ao disposto nas Instrução Normativa citadas.

O auto de Infração deve-se ter como premissa indelével a necessidade de atendimento aos requisitos mínimos de formação válida do ato administrativo fiscal, requisitos estes expressamente determinados pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional, e artigos 9º, 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72.

Deste modo, não merece guarida a alegação de falta de motivação.

4. Análise do fato que ensejou o Auto de Infração

Consta do Relatório Fiscal (anexo ao Auto de Infração), que foi constatado a prática de interposição fraudulenta de terceiros mediante cessão de nome e uso de documento falso no despacho aduaneiro de importação, na operação referente à **Declaração de Importação (DI) nº 11/0519498-3**, registrada em 22/03/2011, com um valor CIF (Valor Aduaneiro) declarado de US\$ 39.046,00, correspondente a R\$ 65.284,95 (taxa de câmbio na data do fato gerador - data de registro da DI). Tais infrações ensejaram a aplicação das penalidades de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias e multa por cessão de nome.

Informa que foi lavrado 03 (três) Autos de Infração, segregados de acordo com as infrações e os responsáveis solidários identificados, processos administrativos nºs 10921.720396/2013-08, 10921.720397/2013-44 e **10921.720399/2013-33**.

No presente Auto de Infração, foi lavrado para aplicar a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, sobre a empresa **INTERMARES TRADING IMPORTAÇÃO LTDA**, que figurou como Importador e Adquirente (importação direta) na DI elencada e ocultou a empresa **LEANDRINI STUDIO E DESIGN LTDA**, CNPJ nº 08.058.479/0001-29, o verdadeiro encomendante de parte das mercadorias (importação por encomenda), autuada como Responsável Solidário.

Isto se deu porque, conforme consta das fls. 24/26 do Relatório Fiscal (anexo ao Auto de Infração), em 17/01/2012, a empresa LEANDRINI foi intimada a informar, por escrito, como foi realizada a negociação com o exportador estrangeiro e com a empresa INTERMARES, para a compra da mercadoria correspondente à Nota Fiscal (nº 70) apresentada pela INTERMARES; e como foi realizado o correspondente pagamento; apresentar documentos comprobatórios das informações prestadas, tais como e-mails trocados, extratos bancários, faturas, duplicatas, etc.

A empresa LEANDRINI respondeu à intimação em 06/02/2013. Além das cópias dos Contratos Sociais e dos comprovantes de depósitos referentes aos pagamentos das mercadorias, apresentou, também, **declaração assinada pelos sócios administradores da empresa**, com informações relativas à negociação (fl. 24):

Veja-se trecho abaixo reproduzido:

"(...) Não detendo nenhum registro para importar junto a Receita Federal, contatamos o proprietário da Intermares que é nosso cliente há anos e que se prontificou a buscar as mercadorias no mercado externo e que em vista da demanda interna, efetuou as importações das referidas mercadorias, por sua conta e realizou as vendas retratadas nas notas fiscais, para nossas lojas".

Observa-se que, conforme declarado textualmente acima, os próprios sócios administradores da LEANDRINI, confirmam que efetuaram junto a INTERMARES a ENCOMENDA das referidas mercadorias. Decorre desta informação que os sócios da empresa LEANDRINI (solidária), fizeram a encomenda das peças à Recorrente, que utilizou de sua condição de importadora, operadora do comércio exterior devidamente registrada junto à RFB, para efetuar a importação das peças solicitadas pela solidária.

Ou seja, no momento em que realizou a operação, a INETRMARES detinha conhecimento e sabia que a operação realizada através da DI nº 11/0519498-3, deveria ter sido feita na modalidade POR ENCOMENDA.

Sobre a importação sobre encomenda, o art. 11 da Lei nº 11.281, de 2006, desta forma dispõe (grifei):

Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.

§ 1º. A Secretaria da Receita Federal:

I estabelecerá os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora na forma do caput deste artigo; e (...).

§ 2º A operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do § 1º deste artigo presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória no 2.15835, de 24 de agosto de 2001.

Os requisitos e condições previstos no inciso I da Lei 11.281/2006, foram regulamentados através da IN SRF nº 634/2006. Veja-se, em parte transcrita (grifei):

Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.

*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). (...).*

I- (...)

II- (...).

§ 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.

Como se vê, a lei nº 11.281/2006 é clara quando estabelece no seu parágrafo 2º do artigo 11, a presunção legal, de que se tratam de operações por conta e ordem terceiros as importações por encomenda que não obedeçam os requisitos e condições fixados pela RFB, requisitos estes estabelecidos nos artigos 2º e 3º da IN SRF 634, de 2006.

Posto isto, como bem asseverado pela decisão recorrida, amparada na presunção legal, a importação realizada pela Recorrente, foi enquadrada como operação de comércio exterior por conta e ordem de terceiros.

O artigo 80, I, da Medida Provisória no 2.158-35/ 2001 é a matriz legal da IN SRF nº 225, de 2002, que estabelece os requisitos para a atuação de pessoa jurídica para operações de importação que realizem por conta e ordem de terceiros.

Sendo assim, não observadas as regras mencionadas, haja vista os verdadeiros encomendantes não terem sido devidamente informados na declaração de importação (DI nº 11/0519498-3), tendo figurado em seu lugar a Recorrente (INTERMARES), foi identificada na presente ação fiscal a prática de **Ocultação do Sujeito Passivo, do real comprador mediante simulação, inclusive Interposição Fraudulenta de Terceiros**, considerada como **dano ao Erário** e punida com a pena de perdimento das mercadorias, conforme definido no Art. 689, XXII, do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro), nestes termos (grifei):

Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976,

art. 23, caput e §1º, este com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59):

(...).

*XXII - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, na hipótese de **ocultação do sujeito passivo**, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, **mediante fraude ou simulação**, inclusive a **interposição fraudulenta de terceiros**.*

*§1º. A pena de que trata este artigo **converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida** (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, §3º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59).*

Como a mercadoria não foi localizada (ou teria sido consumida ou revendida), a Lei nº 12.350, de 2010, em seu art. 41, dá a seguinte redação ao §3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 07/04/1976:

§ 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.

Diante de todo o acima exposto, entendo que não cabe ao caso a alegação da Recorrente de que no caso em análise não foi obedecido o princípio da tipicidade cerrada, assim como aquela de que o Fisco autuou com base em presunção sem qualquer vestígio de irregularidade.

5. Da alegada inconsistência e falta de elementos idôneo de prova

Aduz que existe "inconsistência dos critérios utilizados pela finalização sem qualquer elementos idôneo de prova. A falsidade das premissas em que se baseia a acusação e a comprovação do suporte financeiro da Recorrente, mediante os contratos de mutuo e o efetivo pagamento externo da mercadoria importada mediante o fechamento do contrato de cambio".

O cerne dessa lide diz respeito à aptidão de provas trazidas pelo Fisco para demonstrar que houve a infração de Dano ao Erário por "ocultação do real adquirente das mercadorias, mediante fraude ou simulação", em relação a DI nº 11/0519498-3, efetuada pela empresa INTERMARES, infração prevista no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, convertendo-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.

O fato indiciário que levou a aplicação da presunção legal foi a declaração da solidária, de que encomendou à autuada a importação das autopeças importadas através da DI nº 11/05194983, informação esta que não é contestada nem abordada na impugnação nem no recurso voluntário. O fato indiciário no caso das presunções legais, substitui a produção de provas, via de regra utilizada para caracterizar o fato gerador do crédito tributário.

Pois bem! Consta do Relatório Fiscal que, entre os documentos apresentados pela INTERMARES, na resposta à intimação efetuada em 07/08/2013, havia a Nota Fiscal de Entrada nº 69 e as Notas Fiscais de Saída nºs 70 e 71, relativas à DI nº 11/0519498-3, dando conta de que **uma pequena parte da mercadoria** (6 unidades) havia sido vendida à empresa LEANDRINI STUDIO E DESIGN LTDA, CNPJ nº 08.058.479/0001-29 (NF nº 71), e a maior parte (150 unidades) havia sido vendida à outra empresa (Auto de Infração - PAF nº 10921.720397/2013-44).

As três Notas Fiscais (69, 70 e 71) foram emitidas no mesmo dia, 25/03/2013, ou seja, apenas dois dias após o desembaraço da DI (fls. 23/24).

Como já dito, em 17/01/2012, a empresa LEANDRINI Studio e Design Ltda., foi intimada a informar, por escrito, como foi realizada a negociação com o exportador estrangeiro e com a empresa INTERMARES, para a compra da mercadoria correspondente à Nota Fiscal (nº 71) apresentada pela INTERMARES e como foi realizado o correspondente pagamento; apresentar documentos comprobatórios das informações prestadas, tais como e-mails trocados, extratos bancários, faturas, duplicatas, etc.

A empresa LEANDRINI respondeu à intimação em 06/02/2013. Além das cópias dos Contratos Sociais e dos comprovantes de depósitos referentes aos pagamentos das mercadorias, apresentou, também, uma DECLARAÇÃO assinada pelo sócio administrador da empresa, com informações relativas à negociação (doc. fl. 24). Veja-se:

Não detendo nenhum registro para importar junto a Receita Federal, contatamos o proprietário da Intermares que é nosso cliente há anos e que se prontificou a buscar as mercadorias no mercado externo e que em vista da demanda interna, efetuou as importações das referidas mercadorias, por sua conta e realizou as vendas retratadas nas notas fiscais, para nossas lojas.

Conforme se depreende do texto acima da Declaração firmada, o próprio sócio-administrador da LEANDRINI atesta que efetuou à INTERMARES a ENCOMENDA das referidas mercadorias.

Ou seja, ficou comprovado nos autos que no momento em que realizou a operação de importação, a INTERMARES detinha conhecimento e sabia que a operação realizada através da DI nº 11/0519498-3, deveria ter sido feita na modalidade POR ENCOMENDA.

Portanto, a Recorrente, tendo registrado declaração de importação nº 11/05194983, e informando ser ela a real adquirente das mercadorias, quando não era, agrediu de forma direta e profunda o princípio da TRANSPARÊNCIA dos negócios jurídicos.

Posto isto, pela falsa informação prestada ao Fisco, que ocultou a condição da solidária de contribuinte do imposto (LEANDRINI) na DI, entendemos que no caso (e também quanto ao recolhimento do IPI), decorreram as infrações fiscais e de dano ao erário prevista no artigo 23, V, do Decreto nº 1.455, de 1976, combinado com o artigo 105, inciso VI do Decreto nº 37, de 1966.

6. Do alegado princípio da insignificância

Informa a Recorrente que *"no caso concreto é suficiente examinar o valor das mercadorias atribuído pela própria fiscalização (R\$ 1.619,70), para constatar que suposto dano ao erário decorrente da eventual falta de recolhimento dos tributos aduaneiros, é*

inexpressivo e sequer atingiria o limite legal (R\$ 10.000,00), o que de plano impõe a aplicação do princípio da insignificância".

Sobre o princípio da insignificância alegado pela Recorrente, temos que o mesmo expresso em acórdãos de diferentes tribunais, quando evocado para os créditos tributários, remete-se ao artigo 20 da Lei nº 10.522, de 2002. O referido artigo menciona:

Art. 20. Serão arquivados, sem baixa na distribuição, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais). (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

§ 1º (...)

§ 4º No caso de reunião de processos contra o mesmo devedor, na forma do art. 28 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, para os fins de que trata o limite indicado no caput deste artigo, será considerada a soma dos débitos consolidados das inscrições reunidas. (Incluído pela Lei nº 11.033, de 2004)

Neste contexto, subscrevo as considerações tecidas na decisão recorrida, adotando-as como razão de decidir (forte no § 1º do art. 50 da Lei no 9.784, de 29 de janeiro de 1999, passando as mesmas a fazer parte integrante desse voto):

"Do texto transcrito, inicialmente observa-se que caso o contribuinte/devedor tenha mais de um processo, o valor a ser considerado para a aplicação do disposto no artigo 20 da Lei no 10522/2002..seria a soma dos créditos de todos os processos.

Considerando-se que a autuada além dos valores dos impostos não pagos, que menciona que seriam irrisórios, tem inscritos como créditos da união os valores das multas de que trata este processo, assim como o que consta dos processos 10921.720397/2013-44 e 10921.720396/2013-08, cujas somas superam em muito o valor de R\$ 10.000,00 previsto no referido artigo 20. Diante disto, a partir das disposições dos parágrafos 4º e 5º do mencionado artigo 20, não seria possível a aplicação do procedimento disposto no caput do referido artigo, que sustentaria o reconhecimento do princípio da insignificância".

Diante do acima exposto, entendo inaplicável a alegação da Recorrente de que pelo valor das mercadorias, caso houvesse supressão de impostos aduaneiros, este seria inexpressivo, e que isto descaracterizaria o dano ao erário, o que de plano impõe ao caso o princípio da insignificância.

7. Da alegação de que para a infração praticada a lei prevê outra sanção.

Aduz a Recorrente que foi a intenção do legislador ao incluir o art. 33 da Lei nº 11.488/2007, concluir que a aplicação da multa de 10% pela cessão de nome, afasta do cedente, a responsabilidade solidária da infração decorrente da pena de perdimento, mais especificamente a pena correspondente ao valor da mercadoria.

Alega que tratando-se, pois, de cominação de infrações, cada agente deve ser responsabilizado individualmente pela sua conduta. A pena de perdimento por ocultação do real adquirente ou interposição fraudulenta, capitulada como infração no artigo 23, V, do

Decreto-Lei nº 1.455/1976, deixou de ser imputável ao importador ou exportador ostensivo, em co-autoria com o real encomendante/adquirente, a partir da entrada em vigor da Lei nº 11.488/2007.

No tocante à alegação de que para a infração praticada a lei prevê outra sanção, entendo que a mesma é equivocada, uma vez que a multa de 10% do valor aduaneiro, prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, que é aplicada a empresa que cedeu o nome, não exclui a aplicação da multa de 100% do valor aduaneiro, prevista no parágrafo 3º do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/1976.

Destarte, verifica-se que o auto de infração presentemente combatido não padece de vício de sujeição passiva, tendo sido lavrado com inobservância ao disposto nos arts. 121 e 142 do Código Tributário Nacional.

O artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, assim dispõe, *in verbis*, (grifei):

*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.*

O artigo 81 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, por sua vez, estabelece o que segue, *in verbis*:

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

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

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

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

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

Como se vê, a Lei nº 11.488/2007, trouxe nova previsão relativamente à penalidade de caráter administrativo, para não mais se declarar a infratora inapta e sim, dela exigir multa equivalente a dez por cento do valor da operação acobertada.

A multa capitulada no § 3º do artigo 23, V, do Decreto lei nº 1.455/1976, por sua vez, é exigida quando as mercadorias sujeitas à pena de perdimento, prevista em seu § 1º, em virtude da caracterização de dano ao Erário, não mais estão disponíveis, por não serem localizadas, terem sido consumidas ou revendidas.

De se notar que a pena de perdimento tem natureza diversa da declaração de inaptidão antes prevista. Enquanto aquela tem como objeto a pessoa jurídica, esta é de controle aduaneiro, incidindo sobre as mercadorias importadas em situação irregular, portanto perfeitamente aplicáveis simultaneamente.

A Lei nº 11.488/2007, ao mesmo tempo em que determinou a não aplicação da inaptidão à pessoa jurídica infratora, previu a exigência de multa pecuniária. Essa substituição de penalidade em nada altera sua natureza e, portanto, fica mantida a possibilidade de sua exigência simultânea com a pena de perdimento, que, note-se, não foi revogada em nenhum momento, ainda que essa pena tenha sido convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas.

Nesse sentido, assim prevê o 3º do artigo 727 do Decreto nº 6.759/2009, Regulamento Aduaneiro, com a redação dada pelo Decreto nº 7.213/2010, *in verbis*:

Art. 727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput).

(...)

§ 3º A multa de que trata o caput não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias na importação ou na exportação. (destaquei)

E, como é consabido, não se pode, sob pena de responsabilidade funcional, desrespeitar textos legais legitimamente inseridos no ordenamento jurídico, em observância ao art. 142, parágrafo único, da Lei nº 5.172/1966, Código Tributário Nacional CTN:

Parágrafo único - A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim, descabe acolhimento quanto ao entendimento da impugnante a respeito da eventual substituição da multa ora exigida pela multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.

Em face do exposto, conclui-se correto ser aplicável ao caso, a multa equivalente ao valor aduaneiro, prevista no art. 23, inciso V, § 3º, do Decreto-lei nº 1.455/1976, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002, sem prejuízo da cominação cumulativa, no tocante ao importador ostensivo, da penalidade de que trata o art. 33 da Lei nº 11.488/2007, no casos em que se configurar a hipótese neste prevista.

Desta forma, não se pode assentir que, tenha havido erro na eleição da penalidade aplicável, ficando afastada a arguição ainda a aplicação do art. 112 do CTN, haja vista não existir dúvida quanto à capitulação legal do fato ou à natureza da penalidade aplicável.

8. Do responsável solidário

A empresa LEANDRINI STUDIO E DESIGN LTDA, argumenta em seu recurso que (i) consoante se verifica dos autos, foi autuada na qualidade de "responsável solidária", relativamente a bens cuja importação foi promovida por INTERMARES; que é suficiente enunciar os fatos ocorridos no presente procedimento fiscal e os elementos em que se baseia, para constatar, a total NULIDADE do acórdão recorrido, não só em face dos inúmeros erros de fato e de direito cometidos na capitulação da suposta infração, mas também à vista da arbitrariedade e insubsistência da acusação e das pretensões fiscais ora impugnadas; (ii) que expressamente dispõe o CTN, a responsabilidade por infração dolosa, é pessoal (CTN, art. 137), e interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado (CTN, art. 112), sendo que no caso não se pode abstrair o elemento subjetivo da conduta, tampouco se desprezar a **boa-fé**; (iii) ao especificar as pessoas habilitadas a realizar operações de importação, o RA (Decreto nº 4.543/2002) estabelece em seus artigos 809 e 549, que as atividades relacionadas ao despacho aduaneiro de mercadorias importadas, somente poderão ser realizadas pelo importador ou por seus representantes (art. 809 do RA/09) previamente habilitados e credenciados pela RFB (§ 2º art. 809 do RA/09), restando evidente que somente ao importador se poderia imputar qualquer responsabilidade aduaneira ou tributária, seja pela "interposição fraudulenta" no processo de importação.

Conforme o exposto na Descrição dos Fatos e o constante no Relatório Fiscal Anexo ao presente Auto de Infração (fls. 9/36), o Fisco caracterizou o Termo de Responsabilidade de que trata o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/66, de 18/11/1966 (fl. 28), à empresa LEANDRINI STUDIO E DESIGN LTDA, CNPJ nº 08.058.479/0001- 29, na condição de Responsável Conjunto da Infração (Termo fls. 7/8).

Repisando-se que dada a hipótese de solidariedade na responsabilidade por infração à legislação aduaneira apontada na autuação fiscal, as razões de contestação apresentadas por um dos acusados em princípio aproveitam ao outro autuado, com exceção de eventuais alegações de caráter pessoal que possam importar na caracterização de dolo específico.

Segundo o Fisco, ficou comprovado nos autos que a **LEANDRINI** é a empresa (real) compradora das mercadorias no exterior, foi quem identificou a sua necessidade e colocou pedidos de compra junto a INTERMARES.

Os julgadores decidiram que a luz do art. 95, do Decreto-lei nº 37, de 1966 (art. 603, I e II do Regulamento Aduaneiro), restando comprovado que outra pessoa participou ou se beneficiou da infração, o Fisco não pode escolher apenas uma delas para autuar. A solidariedade entre os agentes ou beneficiários da infração decorre da Lei e tem como objetivo proporcionar maior segurança aos interesses públicos, inclusive no tocante à eficácia da norma punitiva.

Nesse caso, ainda que o sujeito passivo solidário possa responder pela dívida em conjunto ou isoladamente, o lançamento deve ser contra ambos, de forma que a obrigação deles fique devidamente formalizada, consoante determina a Portaria RFB nº 2.284/2010. A opção legal sobre como eles vão responder efetivamente pela dívida diz respeito à fase de satisfação do crédito.

A lei dispõe que os responsáveis solidários pela dívida podem responder em conjunto ou isoladamente, para satisfação do crédito tributário. Veja-se a reprodução do art. 95, do Decreto-lei nº 37/66 (grifamos):

Art. 95 - Respondem pela infração:

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

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

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

Com os argumentos aduzidos a título de ilegitimidade passiva pretende a LEANDRINI demonstrar que não tem interesse na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.

O exposto no artigo 95 mencionado, mostra também que é incorreta a alegação da solidária de que na legislação aduaneira que disciplina o despacho de importação e a empresa importadora, somente pode ser atribuída responsabilidade tributária ao importador.

Na importação realizada com interposição fraudulenta de terceiro, em que for identificado o real adquirente da mercadoria, tanto o importador oculto como o ostensivo podem ser qualificados como o contribuintes dos tributos e das penalidades incidentes nas operações.

Em relação à LEANDRINI, sua responsabilidade resulta pelo fato de ter-se, por tudo que já foi exposto nos autos, beneficiado, entre outras coisas, por não ter sido equiparada a industrial (sujeito ao recolhimento do IPI), fuga aos controles de comércio exterior, além de ser a real adquirente dos produtos, sem ter aparecido nas transações de comércio internacional.

Sob essa ótica, o Fisco defende que houve coordenação entre a empresa real adquirente das mercadorias estrangeiras e o importador, que embora tenha declarado operação própria, foi identificado como prestador de serviço em operação por encomenda, o que implica que respondam conjuntamente pelas infrações praticadas.

Observe-se que, ao criar as modalidades de importação por encomenda, a novel legislação estendeu a condição de sujeição passiva e responsabilidade tributária ao

adquirente, sendo esta mais uma razão pela qual a identificação destes é imprescindível na declaração de importação.

No entanto, ressaltamos que a operação analisada (encomenda), trata-se na verdade, de importação por conta e ordem de terceiro, por presunção legal prevista no artigo 11, da Lei 11.281/2006. A lei nº 11.281/2006 é clara quando estabelece no seu parágrafo 2º do artigo 11, a presunção legal, de que se tratam de operações por conta e ordem terceiros as importações por encomenda que não obedeçam os requisitos e condições fixados pela RFB, requisitos estes estabelecidos nos artigos 2º e 3º da IN SRF 634, de 2006.

Destaca também o Fisco, que a INTERMARES, na qualidade de importadora, assumiu a responsabilidade pela declaração registrada no SISCOMEX. A LEANDRINI, interessada nas mercadorias que comercializa (encomendante), formulou o pedido de compra junto a INTERMARES. Esta providenciou o embarque emitindo todos os documentos necessários à internação em território nacional, em nome da interposta pessoa INTERMARES que aceitou essa situação e providenciou o desembaraço das mercadorias para que o real interessado permanecesse oculto aos olhos da fiscalização.

Em outras palavras, mais de uma pessoa concorreu para a realização do mesmo fato gerador e, assim, todas poderão ocupar o polo passivo da relação tributária sem qualquer benefício de ordem, mormente em caso de conluio, conforme preceitua o art. 95, inciso I, do Decreto-lei nº 37/1966.

No Relatório Fiscal, informa a fiscalização que a empresa INTERMARES, prestou serviço para empresas interessadas em nacionalizar mercadorias importadas. Já a LEANDRINI, a real empresa compradora das mercadorias no exterior, foi quem identificou a sua necessidade e colocou pedidos de compra.

Posto isto, ao tratar da responsabilidade e solidariedade, a fiscalização faz alusão ao citado art. 95 do Decreto-lei nº 37, de 1966, que preceitua a responsabilidade conjunta tanto daqueles que de alguma forma concorrem para a prática da infração ou dela se beneficiam quanto, especialmente, do importador e do adquirente de mercadoria estrangeira importada por sua conta e ordem, o que é regulamentado pelo art. 603, incisos I e V, do Regulamento Aduaneiro.

Portanto, a Recorrente deve responder solidariamente pela infração.

9. Da penalidade aplicada

Conforme mencionado nos autos, a sanção foi aplicada com base na presunção legal de que a importação amparada pela DI nº 11/05194983 foi realizada por conta e ordem de terceiros, com base no parágrafo 2º do artigo 11 da Lei nº 11.281/2006. Tratando-se de importação por conta e ordem de terceiros e tendo sido omitido o fato ao Fisco, a mesma foi enquadrada como interposição fraudulenta de terceiros.

Desta forma, caracterizada a prática da Interposição Fraudulenta, com a ocultação do real adquirente das mercadorias, comprador e principal interessado nas operações de importação das mercadorias, é cabível a pena de perdimento das mercadorias, consoante o disposto no art. 689, inciso XXII, do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009). Para essa infração, considerada dano ao Erário, nos termos do art. 23, V, §3º, do Decreto Lei nº 1.455, de 1976. Como restou evidente que as mercadorias foram remetidos a consumo, aplica-se a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias.

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. (...).

§ 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.

10. Da alegação não foram obedecidos princípios constitucionais e caráter confiscatório

Sobre a alegação das Recorrentes de que não foram obedecidos princípios constitucionais, não compete à autoridade administrativa apreciar argüições de inconstitucionalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico, cabendo tal controle ao Poder Judiciário.

Portanto, as alegações de inconstitucionalidade erigidas em recurso não serão conhecidas, por força do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, art. 62 do RICARF/15 (Portaria MF nº 343, de 2015) e súmula CARF nº 2:

Súmula Carf nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Quanto à alegação de que a referida multa teria natureza confiscatória, da mesma forma refoge sua análise a competência deste colegiado administrativo, porque para tal teríamos que adentrar em mérito constitucional, o que conforme dito, nos é vedado.

11. Da alegada boa-fé

Aduz a responsável solidária (LEANDRINI) que "consoante expressamente dispõe o CTN, a responsabilidade por infração dolosa, é pessoal (CTN, art. 137), e interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado (CTN, art. 112), sendo que no caso não se pode abstrair o elemento subjetivo da conduta, tampouco se desprezar **a boa-fé**".

Primeiramente cabe lembrar que, nos termos do art. 136 do Código Tributário Nacional (CTN) - Lei nº 5.172, de 1966, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável, somente sendo excluída, nos termos do art. 138, pela denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo devido. O lançamento tributário é rigidamente regrado pela lei, ou, no dizer do art. 3º do CTN, é atividade administrativa plenamente vinculada. O que é determinante para a efetivação do lançamento e considerado no seu julgamento é a ocorrência do fato gerador.

Nesta linha, como restou comprovado nos autos, o procedimento da Recorrente não seguiu o que determina a legislação tributária. Desta forma, entendo que o procedimento fiscal que resultou na aplicação da multa prevista no parágrafo 3º do artigo 23,

inciso V, do Decreto lei nº 1.455, de 1976 foi correto, sendo a fundamentação legal do auto de infração precisa e a atribuição da responsabilidade solidária pertinente.

12. Conclusão

Convencido de que as constatações do Fisco deram conta de que as mercadorias não foram compradas pela INTERMARES, que o pedido de compra foi feito pela LEANDRINI para a INTERMARES, conclui-se que ficou evidenciado nos autos os procedimentos adotados no processo de importação, tinha intuito único de ludibriar as autoridades dos controles Aduaneiros e se revela consistente a acusação de ocultação do sujeito passivo e o real importador, responsável pela operação e distribuído para a LEANDRINI, o que leva a concluir que a Recorrente (INTERMARES), incorreu na prática de Ocultação do Sujeito Passivo, do real comprador, mediante simulação, considerada como **Dano ao Erário** e punida com a pena de perdimento das mercadorias e convertido em multa do valor aduaneiro, conforme parágrafo 3º do artigo 23, inciso V, do Decreto lei nº 1.455, de 1976 .

Posto isto, conheço dos recursos interpostos, para negar-lhes provimento, mantendo-se a multa objeto da presente lide à empresa INTERMARES TRADING IMPORTAÇÃO LTDA. e como responsável solidário a empresa LEANDRINI STUDIO E DESIGN LTDA.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator