



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

Processo nº 10925.721820/2013-93
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3803-006.916 – 3ª Turma Especial
Sessão de 18 de março de 2015
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - MULTA ADUANEIRA
Recorrente J. MACIEL E CIA. LTDA. - EPP E OUTRO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 15/04/2010, 14/05/2010, 14/06/2010

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL IMPORTADOR. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO. MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO.

Constatada a ocorrência de ocultação do real comprador ou responsável pelas operações de importação, mediante interposição fraudulenta de terceiros, aplica-se a multa substitutiva da pena de perdimento na hipótese de impossibilidade de apreensão das mercadorias importadas, por se configurar a infração como dano ao Erário.

INFRAÇÃO NA IMPORTAÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. LEGITIMIDADE PASSIVA.

Incluem-se no pólo passivo da exigência as pessoas, físicas ou jurídicas, que participaram das operações configuradoras da infração, cujas atuações se subsumem às normas gerais de definição da responsabilidade tributária.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 15/04/2010, 14/05/2010, 14/06/2010

ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO CABIMENTO NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

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

FIXAÇÃO DE PRAZOS. PRAZO IMPRÓPRIO.

No Processo Administrativo Fiscal (PAF), os prazos para a Administração são denominados de impróprios, por não gerarem preclusão temporal quando não cumpridos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corintho Oliveira Machado (Presidente), Hélcio Lafetá Reis (Relator), Belchior Melo de Sousa, Demes Brito, Paulo Renato Mothes de Moraes e João Alfredo Eduão Ferreira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão da DRJ São Paulo I/SP que julgou improcedente as Impugnações manejadas pelo contribuinte supra identificado e pelo responsável solidário, para se contraporem ao auto de infração consistente em multa equivalente a 100% do valor aduaneiro das mercadorias importadas, no montante de R\$ 513.343,49, dada a impossibilidade de sua apreensão.

O auto de infração (fls. 894 a 897) tem como enquadramento legal os arts. 673, 675, inciso V, 689 e § 1º do Decreto nº 6.759/09 e arts. 73, §§ 1º e 2º e 77 da Lei nº 10.833/03 e origem na “ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou responsável pelas operações de importação, mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta de terceiros, infração considerada dano ao Erário, conforme expresso no artigo 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/1976, cominada com a pena de perdimento das mercadorias, conforme o §1º do mencionado diploma legal”.

A pena de perdimento foi convertida em multa, equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, em razão da impossibilidade de apreensão das mercadorias (§ 3º, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976).

Foi arrolado como responsável solidário, por meio de Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 947 a 950), a pessoa jurídica Ulihort Hortigranjeiros Ltda.

No amplo e detalhado relatório fiscal (fls. 898 a 945), constam as conclusões da auditoria realizada, sendo destacados, neste relatório, as seguintes constatações:

a) a seleção das Declarações de Importação (DI) decorreria do fato de que “a natureza e quantidade das mercadorias e/ou a localização da unidade em que foram desembaraçadas indiciarem operações de importação por encomenda ou por conta e ordem de terceiros”;

b) comprovou-se ocorrência de interposição fraudulenta nas importações registradas em nome de J. Maciel e Cia. Ltda., em razão da “insuficiência econômico-

financeira e patrimonial dos sócios para alavancar o volume de importações realizadas, bem como para prover o capital social da empresa”, com “a ocultação do real adquirente das mercadorias objeto das DI destacadas, mediante simulação/interposição fraudulenta, amoldando-se a situação fática à infração tipificada no artigo 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/1976”;

c) por meio da ocultação do real adquirente, a empresa Ulihort Hortigranjeiros LTDA., pretendia-se afastar as obrigações tributárias principais e acessórias, bem como a submissão a procedimentos de controle sobre as operações de comércio exterior;

d) “[constatada] a ocorrência de fatos que, em tese, configuram ilícitos penais, foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais ao Ministério Público Federal, protocolizada sob o processo administrativo nº 10925.721.822/2013-82 (Portaria RFB nº 2.439/2010)”;

e) J. Maciel, devidamente intimada e reintimada para comprovar “a regular origem, a disponibilidade, bem como a efetiva transferência dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior”, por meio das DIs, dos livros contábeis e fiscais, dos extratos bancários, das notas fiscais, dos contratos de câmbio e dos comprovantes da efetiva integralização do capital social”, atendeu apenas em parte ao solicitado, deixando de apresentar documentos e informações imprescindíveis à comprovação da origem dos recursos utilizados nas suas importações de mercadorias, não tendo havido a identificação dos remetentes dos recursos creditados em suas contas bancárias;

f) J. Maciel importou, de janeiro de 2009 a maio de 2011, cerca de R\$ 13.088.627,23 em várias mercadorias, como cebola, alho e outros produtos alimentícios, além de sistemas de portões industriais automatizados. Nas DIs, registradas “por conta e ordem de terceiro”, a empresa figurou como adquirente das mercadorias, tendo se valido de um importador para proceder ao despacho aduaneiro de importação, o que indicava que era a própria J. Maciel que importava os produtos;

g) as empresas J. Maciel e Ulihort celebraram um contrato de compra e venda mercantil, o que caracterizava a existência de um terceiro adquirente ou encomendante predeterminado para as mercadorias importadas, não se tratando, por conseguinte, de uma verdadeira importação por conta e ordem de terceiro;

h) a legislação aduaneira somente admite a atuação dos importadores em três diferentes modalidades de operações, a saber: (i) importação direta, (ii) importação por conta e ordem de terceiro (típicas de *trading companies* e que devem estar de acordo com as normas de controle previstas na IN SRF 225, de 2002) e (iii) importação para revenda a encomendante predeterminado (art. 11 da Lei nº 11.281, de 2006, e IN SRF nº 634, de 2006 - sujeição passiva e responsabilidade tributária a cargo do encomendante, sendo imprescindível a sua identificação na declaração de importação);

i) em face da normatização acima referenciada, as *trading companies* passaram a realizar vendas previamente entabuladas, sendo remuneradas com uma espécie de comissão, agregada ao custo da mercadoria nacionalizada, convertendo-se em um “guarda-chuva” para abrigar inúmeros importadores (adquirentes ou encomendantes), os quais acabavam não sendo devidamente identificados pelo Fisco, esquivando-se do cumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias, com o afastamento fraudulento da condição de

contribuinte dos tributos incidentes no comércio exterior, dentre eles, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

j) ao se compararem os rendimentos declarados pelos sócios com o montante despendido pela J.Maciel nas importações, constatou-se uma colossal incongruência, com manifesta discrepância entre os valores envolvidos, pois, nos anos de 2007 a 2010, a J.Maciel gastara com importações 123 vezes o total dos rendimentos declarados pelos sócios, sendo que, considerando somente os rendimentos do sócio majoritário (99%), Sr. Jacó Maciel, a J.Maciel gastara com importações 182,5 vezes o total dos rendimentos por ele declarados;

k) os resultados econômicos apurados pela pessoa jurídica também destoavam da soma gasta com importações, sendo apurado, a partir da contabilidade, das Declarações de informações econômico-fiscais (Dipj) e do Siscomex, que os valores despendidos com importações sobrepujavam significativamente as receitas brutas apuradas, conforme demonstram as planilhas de fls. 913 a 915, evidenciando a absoluta falta de capacidade econômica da J. Maciel para a realização das referidas operações;

l) com o início da fiscalização, as importações subseqüentes da J. Maciel passaram a ser monitoradas, com exigência de comprovação da capacidade financeira, estancando, a partir de então, a realização de importações;

m) em diligências realizadas na matriz e na filial da J.Maciel, com vistas a se avaliar a aptidão da empresa (instalações apropriadas, veículos, equipamentos, estoques, mão-de-obra etc.) para realizar as atividades atinentes ao seu objeto social (tudo devidamente fotografado e reproduzido no relatório fiscal), constatou-se que a realidade da empresa, constituída de um escritório prestador de serviços (matriz) e de um galpão praticamente vazio (filial), não condizia com um comércio atacadista de alimentos ou de qualquer outro produto descrito no contrato social, inexistindo estoques e nem espaço ou arranjo destinado à armazenagem e à movimentação de mercadorias compatível com o volume de mercadorias transacionadas com o exterior;

n) instigado a se manifestar acerca da falta de armazenagem de mercadorias, o sócio-administrador Jacó Maciel declarou que as mercadorias “ficam estocadas na filial da empresa, mas em alguns casos são remetidas diretamente para o cliente”;

o) com o intuito de averiguar a disponibilidade de recursos humanos no período fiscalizado, consultaram-se as Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) entregues pela empresa, tendo sido observado que, no período de janeiro de 2009 a maio de 2011, a J. MACIEL não dispunha de empregados, mas somente do sócio-administrador, este cadastrado como contribuinte individual, com ocupação de gerente de operações comerciais, cujo salário era de R\$ 255,00 por mês, situação essa não condizente com o volume importado de 7.188.913,00 kg e 5.615.647,00 kg de mercadorias em 2009 e 2010;

p) diante dos fatos apurados, constatou-se que a estrutura operacional da empresa se mostrava absolutamente incompatível com as atividades mercantis supostamente desenvolvidas no período fiscalizado, o que indicava que ela, de fato, embora tenha assim declarado, não realizara qualquer importação na modalidade “direta” ou “por ordem e conta próprias”, dada a sua evidente incapacidade operacional;

q) “[a] estrutura encontrada denuncia verossímil o feito de que a empresa operava “por conta e ordem de terceiros” – que consiste, essencialmente, na **prestação de**

serviços relacionados ao despacho aduaneiro, podendo compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial – sendo as mercadorias, nesses casos, geralmente, depois de desembaraçadas, remetidas diretamente aos **adquirentes predeterminados**, que, no presente caso, foram **mantidos recônditos das autoridades fiscais responsáveis pelo despacho aduaneiro**.”;

r) constatou-se a configuração de uma importação indireta, com prévio ajuste entre o encomendante ou adquirente e o importador para que este realizasse, a pedido daquele, os procedimentos necessários à nacionalização de mercadorias estrangeiras, sendo o real adquirente a empresa Ulihort, esta não identificada no registro das declarações de importação. Tal prática evidenciava, conforme demonstravam as notas fiscais emitidas, que as mercadorias importadas nem sequer transitavam pelas dependências da J. Maciel, tratando-se de importação por conta e ordem de terceiros, estes mantidos ocultos das autoridades alfandegárias em sede de despacho aduaneiro de importação, via interposição fraudulenta;

s) os recursos financeiros destinados a saldar os contratos de câmbio provieram, justamente, da empresa destinatária das mercadorias, a Ulihort, conforme demonstravam os lançamentos contábeis e os extratos bancários da J. Maciel;

t) mais uma prova de que houvera a ocultação do real adquirente nas importações era o Contrato de Compra e Venda Mercantil celebrado entre J. Maciel e Ulihort, cujo objeto era a venda de mercadoria importada da China, contrato esse celebrado em data anterior à das importações realizadas, evidenciando, ainda mais, a simulação (interposição fraudulenta de terceiro - § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976);

u) o objetivo das fraudes era a obtenção de “indevidas vantagens fiscais, tais como: (a) desfrutar-se impropriamente de benefícios fiscais relativos ao imposto estadual sobre a circulação de mercadorias, a exemplo do Programa Pró-emprego do Estado de Santa Catarina e do benefício de que trata a Lei 14.985/2006 do estado do Paraná; (b) não figurar como contribuinte “equiparado a industrial” e evitar a incidência do IPI nas operações subseqüentes à importação; e (c) não se submeter a procedimentos de habilitação para atuar no comércio exterior. Além disso, o uso de interposta pessoa **interfere na avaliação do risco da operação**, mensurada em função do perfil e histórico cadastral dos intervenientes aduaneiros envolvidos”;

v) a ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou responsável pelas operações de importação, mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta de terceiros, configura a infração de dano ao Erário (art. 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/1976), punível com a pena de perdimento da mercadoria (§ 1º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976) ou, na impossibilidade de sua apreensão, com a multa equivalente ao valor das mercadorias prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976;

w) restou comprovado que tanto a J. Maciel quanto a empresa Ulihort concorreram e se beneficiaram da prática da infração tipificada no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, com redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 2002, figurando ambas, por conseguinte, no pólo passivo da atuação, a fiscalizada na figura de contribuinte e a empresa Ulihort na figura de responsável solidária;

x) a responsabilidade solidária encontra-se prevista art. 95 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, com as inclusões realizadas pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e pela Lei nº 11.281, de 2006, bem como no art. 124 do Código Tributário Nacional (CTN).

Cientificado do lançamento, o responsável solidário, empresa Ulihort, requereu a declaração de nulidade do Termo de Sujeição Passiva Solidária, alegando que tanto ela quanto a J. Maciel se encontravam aptas a realizar transações comerciais de compra e venda, não se sujeitando ao IPI as importações de alho.

A empresa J. Maciel, por seu turno, requereu a declaração de improcedência do auto de infração, alegando, aqui apresentado de forma sucinta, o seguinte:

a) em preliminar, a nulidade absoluta do auto de infração, por ofensa ao princípio da legalidade, dada a sua lavratura após dois anos da apresentação dos documentos e informações requisitados pela Fiscalização, contrariando o art. 9º da IN SRF nº 228, de 2002, inexistindo nos autos qualquer documento que comprovasse a prorrogação do prazo para conclusão do procedimento especial de fiscalização. Não tendo havido a decretação da pena de perdimento no prazo estipulado no ato normativo, tem-se por prejudicada a sua decretação extemporânea ou a aplicação de outra penalidade;

b) em suas atividades, sempre se valeu de capital próprio, com disponibilidade de recursos financeiros, conforme demonstravam sua contabilidade e seus extratos bancários, podendo sua capacidade financeira ter sido aferida com base nos procedimentos de análise fixados pela Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (Coana) e não de forma aleatória como fizera a Fiscalização;

c) o próprio Fisco Federal, no bojo do processo administrativo nº 10926.000546/2004-14, realizara análise prévia, concluindo pela capacidade financeira da empresa para realizar operações de comércio exterior até o limite aproximado de R\$ 4.000.000,00, fato esse hábil para afastar os argumentos extrajurídicos expostos no auto de infração;

d) a sua capacidade operacional fora analisada previamente pela Receita Federal, não podendo a Fiscalização, posteriormente, em uma única visita aos seus estabelecimentos, concluir de forma contrária, pois, na ocasião, havia estoques no armazém que demonstravam sua capacidade operacional, tudo devidamente registrado nos balancetes e no livro de inventário da pessoa jurídica;

e) apenas aproximadamente 10% das mercadorias importadas eram enviadas diretamente aos clientes, tratando-se, portanto, de situação excepcional, pois a regra era o armazenamento prévio para envio posterior aos adquirentes, conforme demonstravam as fotos então trazidas aos autos;

f) as mercadorias importadas eram, em sua maioria, cereais e leguminosas, que, em alguns casos, necessitavam de venda imediata, não podendo ficar estocadas, como o eram os alhos vendidos à empresa Ulihort;

g) para se manter no mercado de importação de cereais e leguminosas, há a necessidade de alto grau de especialidade e uma cadeia de clientes apta a adquirir as mercadorias logo após a sua importação, muitas vezes, antes da sua chegada em território nacional;

h) no presente caso, por se tratar de alhos advindos de safras específicas, a compra avencada necessitava ser garantida pelo adquirente nacional;

i) inexistiu interposição fraudulenta de terceiros, pois não se tratava de venda realizada antes da importação da mercadoria, conforme demonstravam os documentos apresentados à Fiscalização, mas de vendas regulares de produtos perecíveis no mercado interno, em situações em que não se podia aguardar o desembaraço aduaneiro para sua efetivação;

j) o contrato de compra e venda de alho importado da China firmado com a empresa Ulihorti fora celebrado em 24 de março de 2010, com a obrigação de entrega da mercadoria em 24 de abril de 2010, posteriormente, portanto, à aquisição das mercadorias no exterior, esta ocorrida em fevereiro de 2010, não tendo havido venda entabulada previamente à importação;

k) por questão de logística, a mercadoria pode ser entregue em diversos locais da Federação, inexistindo obrigatoriedade de seu trânsito pelos estabelecimentos físicos do importador, precipuamente quando, como no presente caso, o importador se localiza no Estado de Santa Catarina e a mercadoria é desembarçada no Porto de Santos/SP e vendida a adquirente domiciliado no Estado do Espírito Santo;

l) sua atividade preponderante é o comércio, principalmente de importação e exportação de produtos com o objetivo estritamente empresarial, e não armazenagem e logística, inexistindo exigência legal determinando a permanência das mercadorias importadas por determinado lapso de tempo em estabelecimentos e armazéns do importador;

m) em sua atividade, após os contatos de praxe com o exportador domiciliado no exterior, os potenciais clientes nacionais são consultados acerca de eventual interesse na aquisição das mercadorias importadas, que, se confirmado, acarreta a formalização do contrato de compra e venda;

n) as vendas no mercado interno são pagas à vista ou a prazo, dependendo das negociações e do histórico e credibilidade dos clientes;

o) após o desembaraço, as mercadorias são acondicionadas em armazéns de cargas previamente contratados ou mantidas em contêineres, esta última hipótese nos casos de mercadorias já previamente negociadas no mercado interno (“quanto menor o tempo de armazenagem maior o lucro”);

p) no período dos autos, recebera de clientes valores superiores aos montantes despendidos na importação das mercadorias, o que afasta os falsos argumentos da Fiscalização, utilizados para descaracterizar a natureza da importação como sendo por conta própria;

q) a alegação da Fiscalização de que a prática delituosa objetivava a burla do Fisco Federal relativamente ao IPI não se sustenta, pois o produto importado (alho) não se sujeita a tal imposto, não possuindo, ainda, qualquer benefício fiscal;

r) quanto à análise da matéria relativa à integralização do capital da pessoa jurídica, ela já se encontrava fulminada pela decadência, não podendo ser aventada após o prazo de seis anos;

s) inexistência de interposição fraudulenta e ocultação do sujeito passivo, pois sua atividade de importação por conta própria encontra-se devidamente comprovada, tendo sido observados todos os procedimentos determinados pela IN SRF nº 228, de 2002;

t) inexistência de adiantamentos de terceiros ou de informação falsa quanto aos remetentes dos recursos;

u) falta de comprovação da ocultação do sujeito passivo;

v) impossibilidade de aplicação da multa substitutiva da pena de perdimento, sendo possível apenas a aplicação da multa de 10% sobre o valor da mercadoria importada (Lei nº 11.488, de 2007), por se tratar de pessoa interposta mas não oculta e por não se referir à ocultação de dinheiro ilícito, conforme já decidiu o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.144.751;

w) a IN SRF nº 228, de 2002, acabou por estender a tipificação do crime por interposição fraudulenta originário, previsto em lei, para uma tipificação aberta, passível de abarcar qualquer infração à legislação, evidenciando-se tratar de norma inconstitucional, conclusão essa também extraível da exigência indevida de garantia para a liberação das mercadorias importadas;

x) falta de comprovação do dano ao Erário, o que inviabiliza a aplicação da pena de perdimento;

y) ilegalidade da outorga dada à Receita Federal pelo parágrafo único do art. 68 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 para a regulamentação das infrações puníveis com a pena de perdimento de bens, estas taxativamente elencadas no art. 105 do Decreto-lei nº 37, de 1966;

z) não ficou caracterizado o dolo, nem o intuito de fraudar, pois, em sua atividade, buscou cumprir com boa-fé todas as suas obrigações, não tendo havido qualquer prejuízo ao Erário. Não houve, ainda, a individualização da conduta dos sujeitos passivos necessária à atribuição de responsabilidade solidária.

Junto à Impugnação, o contribuinte trouxe aos autos cópias de notas fiscais de serviços de beneficiamento a ele prestados por terceiros, bem como de devolução de mercadorias, e planilhas com identificação de movimentações financeiras (fls. 1137 a 1149).

O acórdão da DRJ São Paulo I/SP (fls. 1155 a 1258), em que se decidiu por manter o crédito tributário, restou ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Data do fato gerador: 15/04/2010

Dano ao Erário por infração de ocultação do verdadeiro interessado nas importações, mediante o uso de interposta pessoa.

Pena de perdimento das mercadorias, comutada em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.

A atuação da empresa interposta em importação tem regramento próprio, devendo observar os ditames da legislação sob o risco de configuração de prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros.

A aplicação da pena de perdimento não deriva da sonegação de tributos, muito embora tal fato possa se constatar como efeito subsidiário, mas da burla aos controles aduaneiros, já que é o objetivo traçado pela Receita Federal do Brasil possuir controle absoluto sobre o destino de todos os bens importados por empresas nacionais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em seu voto, o relator do voto condutor do acórdão destacou as seguintes constatações:

1) “[o] fulcro da IN SRF nº 228/02 foi estabelecer um procedimento especial de fiscalização específico para a verificação de empresas que revelem indícios de incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira apresentada, bem como a identificação do modo de financiamento dos recursos empregados em operações de comércio exterior e combate à ocultação do sujeito passivo”;

2) “[as] intimações à empresa importadora feitas no âmbito do procedimento especial de fiscalização tem por objetivo confirmar ou não as suspeitas da fiscalização aduaneira quanto a existência de prática de interposição fraudulenta de terceiros que tem o dever de combater”, sendo que “a alegada reintimação para apresentação de documentos feita pela fiscalização aduaneira responsável pela aplicação do procedimento especial de fiscalização (IN SRF nº 228/02), **não guarda qualquer relação** com a exigência do crédito tributário aqui discutido”. (...) “Ambas as intimações serviram para que a fiscalização aduaneira formasse sua melhor convicção quanto à prática de interposição fraudulenta de terceiros pelo impugnante”;

3) “a Delegacia Regional de Julgamento não tem qualquer competência para dirimir questão relacionada ao procedimento especial de fiscalização – retenção ou não de despacho aduaneiro de importação”, cabendo a ela, “face as informações contidas no Relatório Fiscal e aquelas trazidas na impugnação, decidir se as suspeitas de prática de interposição fraudulenta de terceiros são procedentes ou não”, pois “o procedimento especial de fiscalização e a exigência da multa equivalente ao valor aduaneiro pelo rito do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011 são procedimentos autônomos”;

4) “[o] eventual desrespeito do prazo estipulado no artigo 9º da IN SRF nº 228/02 em nada obsta a aplicação da pena de perdimento e consequente exigência da multa equivalente ao valor aduaneiro, mesmo porque a natureza jurídica dessa exigência é de crédito a favor da União, cuja a passagem de lapso temporal dessa exigência, será balizada pelos institutos da **decadência e da prescrição**”;

5) “[é] obrigação de todo importador a comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, cujo descumprimento implica em

prática presumida da interposição fraudulenta de terceiros, a luz da letra do §2º, do artigo 23, do Decreto Lei nº 1.455/76, dispositivo angular na ação fiscal implementada, que em 127 laudas de impugnação sequer é citado”;

6) “não há o que se falar em aplicação da pena de perdimento. Verificada a impossibilidade da apreensão da mercadoria a ser apenada com o perdimento, procede-se com a **extinção do processo** no rito do artigo 27 do Decreto-Lei nº 1.455/76 (aplicação da pena de perdimento) e se instaura o processo para a exigência da multa equivalente ao valor aduaneiro”, tudo em conformidade com as exigências do art. 73 da Lei nº 10.833/03 e seus §§ 1º e 2º;

7) “a legislação permite que o combate à prática efetiva ou presumida da interposição fraudulenta de terceiros seja implementado a qualquer tempo e de forma diversificada”, podendo ocorrer no momento da habilitação da empresa importadora/exportadora no Sistema Radar (análise fiscal sumária) ou posteriormente, durante ou depois do despacho aduaneiro ou em procedimento de fiscalização;

8) “no caso de habilitação de importador para atuar por conta e ordem de terceiro, também o adquirente da mercadoria importada deve ser submetido à análise fiscal no procedimento de habilitação de seu responsável legal visto que os recursos utilizados nas operações de comércio exterior terão origem neste adquirente, conforme determinação, inicialmente, do art. 14 da IN SRF n.º 286 (de 15/01/03); depois, art. 36 da IN SRF n.º 455 (de 05/10/04); depois, art. 26 da IN SRF n.º 650 (de 15/05/06), hoje IN RFB nº 1.288 (de 31/08/2012)”;

9) “como fraude à nova sistemática, pode ocorrer que, não desejando o verdadeiro adquirente da mercadoria ser submetido à análise fiscal no procedimento de habilitação de seu responsável legal, contrate com pessoa jurídica já submetida ao procedimento de habilitação para que esta registre a operação de importação, como se fosse proprietária da mercadoria, ocultando o real adquirente da mesma”;

10) “no momento do despacho aduaneiro não há como a fiscalização antever que outros despachos aduaneiros serão patrocinados pela empresa no futuro, de modo a incorrer na discrepância desses critérios ou qualquer outra ilicitude. Não obstante, também não há como configurar ainda a prática de empresa interposta em importação, fato que só poderá ser apurado a partir da constatação do destino da mercadoria importada no mercado interno”;

11) “o procedimento de habilitação para operar no SISCOMEX é realizado dentro de um contexto preventivo, derivado do exercício do poder de polícia administrativa com vistas à proteção da sociedade. Justamente por ser um procedimento inserido em um contexto preventivo, mesmo que habilitada no Sistema RADAR, a empresa não está imune da verificação pela fiscalização de que suas transações em comércio exterior, no decorrer do tempo, permanecerão adstritas as estimativas previstas na habilitação. Tampouco, mesmo com a habilitação da empresa no Sistema RADAR nada impede que a mesma desempenhe a função de empresa interposta em operação de comércio exterior à margem do que é previsto na legislação aplicável”;

12) “a habilitação deferida pela RFB não é garantia de que o importador não sofrerá ação fiscal focada, entre outros, no combate à interposição fraudulenta de terceiros”;

13) a legislação previu o perdimento da mercadoria de origem estrangeira quando constatada (i) a ocultação do sujeito passivo, na condição de real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, e (ii) a interposição fraudulenta de terceiros conceituada na lei como uma presunção decorrente da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados em uma operação de comércio exterior;

14) a infração relativa ao uso de interposta pessoa para ocultar os responsáveis pela operação de comércio exterior pode ser apurada de duas formas: (i) por ação direta, hipótese em que o Fisco deve provar que houve a ocultação, mediante fraude ou simulação, com base no rastreamento dos recursos aplicados na operação de comércio exterior, na constatação de irregularidade na sujeição passiva e na identificação da pessoa física ou jurídica responsável ou (ii) por ação indireta, quando o Fisco se baseia em ato omissivo do Importador em não comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados”;

15) “a preocupação em combater a interposição fraudulenta de terceiros não se limita a exigência de tributos incidentes nas operações de comércio exterior, mas também a proteção do mercado interno, através da identificação do contribuinte de fato e sua consequente tributação/penalização, inibindo assim que esse leve desleal vantagem através de esquemas de evasão ou elusão fiscal”;

16) “à luz do V, do artigo 23, do Decreto Lei nº 1.455/76, o responsável pela prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros pode ser identificado como aquele que tem pleno domínio do fato e oculto permanece à margem dos controles aduaneiros”;

17) “as informações e os dados relacionados à origem dos recursos devem permitir a comprovação exata a respeito da natureza do financiamento da operação de comércio exterior. Por outro lado, a comprovação incorreta ou insuficiente, desprovida de elementos que permitam a sua perfeita caracterização, deve dá motivação para imposição de restrições e penalidades”;

18) “[o] propósito do § 2º, do artigo 23, do Decreto Lei nº 1.455/76, incluído pela Lei nº 10.637, de 30/12/2002, foi justamente propiciar esse mecanismo com a estipulação da figura da **prática presumida** da interposição fraudulenta de terceiros a partir da não comprovação pelo importador/exportador da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados em operações de comércio exterior”;

19) instado a prestar esclarecimento a respeito da integralização com origem em reservas de lucros ou lucros acumulados e apresentar os livros Diário e Razão para a verificação da existência das reservas, o contribuinte alegou que não mais possuía tais documentos, por se encontrar expirado o prazo de sua guarda e conservação, argumento esse não acobertado pela legislação de regência, pois o marco inicial da necessidade de comprovação da disponibilidade financeira é a data do registro da Declaração de Importação (DI);

20) “[caracterizada] a prática de qualquer uma dessas duas modalidades de Importação – modalidade de Importação por “conta e ordem” e modalidade de Importação por “encomenda”, sem a adoção dos respectivos procedimentos previstos para a adequada identificação do adquirente ou do encomendante no mercado interno, resta configurada a

ocultação do sujeito passivo (real beneficiário da importação) infração tipificada no inciso V, do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76;

21) “[aquele] que é destinatário de bem importado, já conhecido no momento do registro da respectiva Declaração de Importação, deve ser necessariamente informado aos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros na forma da IN SRF nº 225/02 para a modalidade de Importação por “conta e ordem” e da IN SRF nº 634/2006 para a modalidade de Importação por “encomenda”, sob o risco de configuração da prática de interposição fraudulenta de terceiros e conduta tendente a burlar os controles aduaneiros”;

22) o registro da Declaração de Importação é o marco para a identificação do real comprador no mercado interno da mercadoria importada, sendo que, já se encontrando identificado nesse momento o destinatário da mercadoria, a importação se reveste de uma das seguintes modalidades: por conta e ordem de terceiro ou por encomenda;

23) no presente caso, se identificaram dois liames muito fortes que ligavam as empresas J.Maciél e Cia Ltda. e a Ulihort quanto à prática efetiva da interposição fraudulenta, a saber: (i) a existência de contrato anterior ao registro das Declarações de Importação, datado de 24/03/2010, e (ii) o fato de não se tratar de recursos próprios do importador, mas recursos do adquirente predeterminado;

24) para a caracterização da prática presumida da interposição fraudulenta de terceiros, bastava a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, com fulcro no § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, em que o legislador atribuiu todo o ônus dessa comprovação ao importador, sob pena de configuração da prática presumida da interposição fraudulenta de terceiros. A Fiscalização, no presente caso, trouxe aos autos robustas evidências da ausência de capacidade econômica da empresa J. Maciel e de seus sócios;

25) “veio a lume robusto indício de que a fiscalizada vinha atuando fraudulentamente no comércio exterior como testa-de-ferro dos verdadeiros beneficiários dessas operações, os que auferiam, de fato, as vantagens econômicas, reais adquirentes das mercadorias, mantidos ocultos da fiscalização aduaneira em sede de despacho aduaneiro de importação”;

26) a Fiscalização demonstrou com vasto material probatório a ausência de capacidade econômica da empresa para a realização das importações registradas em seu nome, a sua falta de estrutura física e logística, a inexistência de disponibilidade de recursos humanos e a falta de comprovação da integralização regular do capital social;

27) o envio direto, após o desembaraço aduaneiro, das mercadorias importadas para a empresa Ulihort, bem como a origem dos recursos financeiros destinados à quitação do câmbio, estes pertencentes à empresa Ulihort, configuram a prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros (art. 23, V, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976), pois indica que a mercadoria importada possuía comprador predeterminado;

28) na Impugnação, o contribuinte fez constantes citações dos artigos da IN SRF nº 650, de 2006, mas apenas em relação ao limite a ele autorizado para importar, evitando a todo custo comentar o teor do inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, que define o dano ao Erário;

29) em importações com interposição fraudulenta de terceiros, o real importador não é identificado pela Receita Federal, não se submetendo à condição de contribuinte dos tributos incidentes no comércio exterior, como o PIS e a Cofins, o IPI, o ICMS etc.;

30) “o legislador consagra a responsabilidade objetiva por atos infracionais aduaneiros, dispensando a Receita Federal do Brasil de perquirir fatos comprovadores da presença do dolo ou da culpa e elementos de materialidade efetiva para aplicar a sanção correspondente”;

31) em relação à alegação do contribuinte de que a multa aplicável seria a de 10% sobre o valor da mercadoria importada, prevista na Lei nº 11.488, de 2007, destacou o julgador que, na verdade, são duas as condutas infracionais que ensejam a aplicação de penalidades: (i) a do art. 33 da Lei 11.488/2007 (infração própria cometida apenas pelo importador de direito, em razão de sua habilitação no Siscomex, por 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) e (ii) a do art. 23, inciso V, do Decreto Lei 1.455/76 (infração imprópria cometida tanto pelo importador de direito como pelo importador de fato, em coautoria);

32) o § 3º do art. 727 do Regulamento Aduaneiro – Decreto 6.759/2009 endossa o entendimento de que se trata de duas multas distintas, pois ali está dito a multa de 10% não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas e, conseqüentemente, da multa substitutiva da pena de perdimento;

33) a responsabilização dos sócios encontra-se disciplinada nos arts. 23 e 95, I, do Decreto-lei nº 37, de 1976.

Cientificada da decisão em 24/03/2014, a empresa Ulihort apresentou Recurso Voluntário em 23/04/2014 (fls. 1270 a 1274) e requereu o cancelamento de sua inclusão no pólo passivo da autuação, repisando os argumentos de defesa.

A empresa J. Maciel, por seu turno, foi cientificada em 21/03/2004, tendo apresentado Recurso Voluntário em 22/04/2014 (fls. 1455 a 1590), quando reiterou seu pedido de cancelamento do auto de infração, repisando os mesmos argumentos de defesa.

Alegou, ainda, o Recorrente que era equivocada a afirmativa do julgador de piso de que a Delegacia de Julgamento não seria competente para apreciar a legalidade do procedimento especial de fiscalização, pois, segundo o Recorrente, tratar-se-ia de atuação em desconformidade com princípios e garantias constitucionais, uma vez que o procedimento de fiscalização precede a lavratura do auto de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis

Os recursos são tempestivos, atendem as demais condições de admissibilidade e deles tomo conhecimento.

Conforme acima relatado, controverte-se nos autos acerca de auto de infração lavrado para se exigir a multa substitutiva da pena de perdimento, equivalente a 100% do valor aduaneiro das mercadorias importadas, em razão da impossibilidade de sua apreensão.

Tanto o contribuinte supra identificado quanto o responsável solidário interuseram recurso voluntário, o primeiro para requerer o cancelamento do auto de infração e o segundo o cancelamento de sua inclusão no pólo passivo da autuação.

A empresa Ulihort requereu a declaração de nulidade do Termo de Sujeição Passiva Solidária, alegando que tanto ela quanto a J. Maciel se encontravam aptas a realizar transações comerciais de compra e venda, não se sujeitando ao IPI as importações de alho, objeto da presente controvérsia.

Registre-se que o encaminhamento a ser dado a este voto abarca ambos os recursos, dado tratar-se de um único conjunto de fatos que ensejara o lançamento da multa.

I. Preliminar. Nulidade do auto de infração.

A empresa J. Maciel alega, em preliminar, a nulidade absoluta do auto de infração, por ofensa ao princípio da legalidade, alegando que a sua lavratura se dera após dois anos da apresentação dos documentos e informações requisitados pela Fiscalização, contrariando o art. 9º da Instrução Normativa SRF nº 228, de 2002, inexistindo nos autos qualquer documento que comprovasse a prorrogação do prazo para conclusão do procedimento especial de fiscalização.

Segundo o Recorrente, não tendo havido a decretação da pena de perdimento no prazo estipulado no ato normativo, ter-se-ia por prejudicada a sua decretação extemporânea ou a aplicação de outra penalidade.

A referida Instrução Normativa SRF nº 228, de 2002, que dispõe sobre o procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas, prevê em seu art. 9º o seguinte:

Art. 9º O procedimento especial previsto nesta Instrução Normativa deverá ser concluído no prazo de noventa dias, contado da data de atendimento às intimações previstas no art. 4º.

Parágrafo único. O titular da unidade da SRF responsável pelo procedimento especial poderá, em situações devidamente justificadas, prorrogar por igual período o prazo previsto neste artigo.

Conforme se verifica do dispositivo supra, houve a estipulação do prazo de 90 dias para a conclusão do procedimento especial de fiscalização, prorrogável por igual período, não tendo sido estipulado de forma expressa qualquer efeito sancionatório ou preclusivo em razão de sua inobservância.

Trata-se de prazo impróprio, prazo esse que se caracteriza por acarretar apenas sanções administrativas ao servidor que não o observe, mas não sanções processuais.

Conforme nos ensina James Marins, “[no] Processo Administrativo federal, os prazos para a Administração são denominados de impróprios, por não gerarem preclusão temporal quando não cumpridos”¹.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), em análise do prazo de 30 dias para a Administração decidir em processo administrativo federal, prazo esse previsto no art. 49 da Lei nº 9.784, de 1999, posicionou-se no sentido de que tal prazo é impróprio, em razão da ausência de qualquer penalidade prevista na citada lei ante o seu descumprimento².

Nesse sentido, não tendo havido, no art. 9º da Instrução Normativa SRF nº 228, de 2002, a previsão de preclusão ou de outra sanção qualquer, como, por exemplo, o impedimento de decretação da pena de perdimento alegado pelo Recorrente, tem-se que, de sua disciplina, não se pode extrair um fundamento à nulidade do auto de infração argüida.

Portanto, mostra-se totalmente infundada a alegação do Recorrente de ofensa ao princípio da legalidade, pois, além do fato de a referida instrução normativa não prever o efeito preclusivo por ele pretendido, tem-se que todo o trabalho fiscal encontra-se pormenorizadamente relatado e referenciado na legislação regente, não se vislumbrando qualquer medida de cerceamento à ampla participação do investigado.

Infundada, também, a alegação de ofensa a garantias constitucionais por parte da Delegacia de Julgamento, em razão da afirmativa do julgador de que aquele órgão não era competente para apreciar a legalidade do procedimento especial de fiscalização, pois o relator, na ocasião, pretendeu demonstrar ao contribuinte que a atuação da fiscalização se dera em conformidade com a legislação de regência, legislação essa não passível de afastamento pela autoridade administrativa julgadora com base em ilegalidade.

Sem fundamento, ainda, a alegação de inconstitucionalidade da Instrução Normativa SRF nº 228, de 2002, no que tange à tipificação do crime por interposição fraudulenta, pois tal infração encontra-se prevista, em verdade, no § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a redação dada pela Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, lei essa válida e vigente.

Desarrazoada, também, a alegação de ilegalidade da outorga dada à Receita Federal pelo parágrafo único do art. 68 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 para a regulamentação das infrações puníveis com a pena de perdimento de bens, estas taxativamente elencadas no art. 105 do Decreto-lei nº 37, de 1966, pois, da mesma forma, trata-se de lei válida e vigente, não passível de afastamento por parte da Administração Pública.

Encontrando-se o lançamento em conformidade com a lei, não se pode olvidar que este Colegiado não tem poderes para afastar a aplicação de dispositivos legais válidos e vigentes sob argumentos de inconstitucionalidade, conforme se verifica do teor da súmula a seguir transcrita;

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

¹ MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial). 7. ed. São Paulo: Dialética, 2014, p. 273.

² Agravo Regimental nº 58889 8/RJ no Agravo em Recurso Especial nº 2014/0248085-0. Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, j. 03/02/2015, p. 06/02/2015.

Afasta-se, portanto, a preliminar de nulidade argüida.

II. Mérito. Interposição fraudulenta.

Alega o Recorrente que a Fiscalização se valeu de procedimento aleatório na aferição de sua capacidade financeira, pois, segundo ele, sempre utilizara capital próprio em suas atividades, dada a disponibilidade de recursos financeiros, conforme demonstravam sua contabilidade e seus extratos bancários, podendo sua capacidade financeira ser aferida com base nos procedimentos de análise fixados pela Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (Coana).

No entanto, o Recorrente não especifica de forma pontual e direta que erros teriam ocorrido na apuração efetuada pela Fiscalização, pois, conforme se verifica do Relatório Fiscal (fls. 898 a 945), compararam-se os resultados econômicos apurados pela pessoa jurídica e os rendimentos declarados pelos sócios com os montantes despendidos pela J. Maciel nas importações, tendo sido constatada uma colossal incongruência, com manifesta discrepância entre os valores envolvidos.

Os resultados econômicos apurados pela pessoa jurídica destoavam, flagrantemente, da soma gasta com importações, sendo apurado, a partir da contabilidade, das Declarações de informações econômico-fiscais (Dipj) e do Siscomex, que os valores despendidos com importações sobrepujavam significativamente as receitas brutas apuradas (planilhas de fls. 913 a 915), evidenciando a falta de capacidade econômica da J. Maciel para a realização das referidas operações.

O Recorrente alega que, quanto à análise da integralização do capital social da pessoa jurídica, tratar-se-ia de matéria que se encontrava fulminada pela decadência, não podendo ser aventada após o prazo de seis anos.

Contudo, os institutos da prescrição e da decadência, previstos nos arts. 173 e 174 do Código Tributário Nacional (CTN), se aplicam à constituição e à cobrança de créditos tributários e não ao poder-dever de o Fisco proceder à auditoria contábil-fiscal, em conformidade com os arts. 194 a 200 do mesmo CTN.

O Recorrente alega, também, que o próprio Fisco Federal, no bojo do processo administrativo nº 10926.000546/2004-14, realizara análise prévia, concluindo pela capacidade financeira da empresa para realizar operações de comércio exterior até o limite aproximado de R\$ 4.000.000,00, fato esse, segundo ele, hábil para afastar os argumentos extrajurídicos expostos no auto de infração.

No entanto, conforme destacou o julgador de primeira instância, essa análise prévia da capacidade financeira se insere no contexto de habilitação do requerente para operar no Siscomex, habilitação essa que não se constitui em garantia permanente de regularidade, pois, em ação fiscal posterior, podem-se apurar irregularidades em fatos subsequentes que indiquem o descumprimento da legislação tributária.

No momento da habilitação, não há como configurar ainda a prática de interposição fraudulenta na importação, fato que só poderá ser apurado a partir da constatação do destino dado no mercado interno à mercadoria importada.

Em relação à alegação do Recorrente acerca da necessidade de se observarem, na aferição da capacidade financeira, os procedimentos de análise fixados pela Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (Coana), há que se destacar que a Fiscalização, às fls. 916 e 917, referindo-se ao Ato Declaratório Executivo (ADE) Coana nº 33/2012, apontou que a capacidade financeira da empresa fora estimada, também, com base em recolhimentos de: (i) tributos incidentes sobre o lucro (IRPJ e CSLL) e sobre o faturamento (PIS e Cofins) e (ii) contribuição previdenciária relativa aos funcionários empregados.

Utilizando a metodologia de cálculo da Coana, concluiu a Fiscalização que a empresa J.Maciél tinha sua capacidade de operar no comércio exterior estimada em US\$ 15.000,17, aproximadamente R\$ 30.000,00 a cada seis meses, valor esse muito abaixo das cifras milionárias que costumava operar.

Quanto à sua capacidade operacional, o Recorrente mais uma vez alega que ela fora analisada previamente pela Receita Federal, em razão do quê não podia a Fiscalização, posteriormente, em uma única visita aos seus estabelecimentos, concluir de forma contrária, pois, na ocasião, havia estoques no armazém que demonstravam sua capacidade operacional, tudo devidamente registrado nos balancetes e no livro de inventário da pessoa jurídica.

Alega também o Recorrente que apenas aproximadamente 10% das mercadorias importadas eram enviadas diretamente aos clientes, tratando-se de situação excepcional, pois a regra era o armazenamento prévio para envio posterior aos adquirentes, conforme demonstravam as fotos então trazidas aos autos.

Diferentemente do afirmado pelo Recorrente, referidas fotos não foram trazidas aos autos em sede de recurso, constando deles apenas as fotos presentes no Relatório Fiscal, em que se demonstra a subutilização do armazém da pessoa jurídica.

O Recorrente também não conseguiu desconstruir a conclusão da Fiscalização quanto à falta de capacidade operacional apurada a partir da constatação de inexistência de empregados na pessoa jurídica.

Conforme apontara o agente fiscal, com o intuito de averiguar a disponibilidade de recursos humanos no período fiscalizado, consultaram-se as Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) entregues pela empresa, tendo sido observado que, no período de janeiro de 2009 a maio de 2011, a J. MACIEL não dispunha de empregados, mas somente do sócio-administrador, este cadastrado como contribuinte individual, com ocupação de gerente de operações comerciais, cujo salário era de R\$ 255,00 por mês, situação essa não condizente com o volume importado de 7.188.913,00 kg e 5.615.647,00 kg de mercadorias em 2009 e 2010.

Para justificar a precariedade de sua estrutura organizacional, o Recorrente passa a alegar que, por se tratar de importações de produtos perecíveis (cereais e leguminosas), em alguns casos, havia a necessidade de venda imediata, não podendo os produtos ficar estocados, como no caso do alho vendido à empresa Ulihort.

Ainda segundo ele, muitas vezes, as mercadorias importadas eram negociadas no mercado interno logo após a sua importação, antes da sua chegada em território nacional, dada a necessidade de se garantir, previamente, a sua venda interna.

Dessa forma, ao descrever os detalhes de suas importações, o Recorrente demonstra, ainda que involuntariamente, que não se trata de importações diretas, em que o importador negocia diretamente com o fornecedor as condições e os termos da compra e cuida dos trâmites aduaneiros, cambiais, de licenciamento etc., sendo as operações realizadas por conta própria e com recursos próprios.

Uma vez não se tratando de importação direta, a operação controvertida nos autos somente pode se caracterizar como importação por conta e ordem de terceiros ou para revenda a encomendante predeterminado, hipóteses em que se devem observar os requisitos estipulados na legislação.

A Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, estipula, em seu art. 80, inciso I, que a Secretaria da Receita Federal tem poderes para estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro, o que veio a se realizar com a edição da Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002, reproduzida no Relatório Fiscal às fls. 903 e 904.

De acordo com o art. 3º da instrução normativa, o importador deverá identificar na Declaração de Importação (DI) e na fatura o adquirente da mercadoria, refletindo a transação efetivamente realizada, sob pena de perdimento da mercadoria.

Conforme registrou o agente fiscal, a Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, criou a figura do “encomendante predeterminado” nas importações, submetendo esta modalidade de operação, em seu art. 11, à regulamentação da Secretaria da Receita Federal (fl. 906), o que veio a ocorrer por meio da Instrução Normativa SRF nº 634, de 24 de março de 2006, reproduzida no Relatório Fiscal às fls. 906 e 907.

Nessa hipótese, previu-se, também, a necessidade de identificação do encomendante, devendo, ainda, estar o adquirente e o encomendante predeterminado habilitados no Siscomex, nos termos do art. 36 da Instrução Normativa SRF nº 455, de 2004, no art. 26 da Instrução Normativa SRF nº 650, de 2006, e no art. 2º, § 3º, da Instrução Normativa SRF nº 634, de 2006.

Nesse sentido, não tendo sido observados os requisitos exigidos nas operações de importação por conta e ordem de terceiros e/ou por encomenda, tem-se por efetivada a operação em desconformidade com a legislação de regência, o que, aliado à ausência de capacidade financeira e operacional, configura ocultação do real comprador da mercadoria.

Conforme restou extensamente demonstrado no Relatório Fiscal, a prática adotada pelo Recorrente indicava que ele operava “por conta e ordem de terceiros”, prestando serviços relacionados ao despacho aduaneiro e relacionados com a transação comercial, sendo as mercadorias, depois de desembaraçadas, remetidas diretamente ao adquirente predeterminado, este mantido à parte do controle aduaneiro.

No presente caso, confirmou a Fiscalização tratar-se de uma importação indireta, com prévio ajuste entre o verdadeiro adquirente (empresa Ulihort) e o importador (J. Maciel) para que este realizasse, a pedido daquele, os procedimentos necessários à nacionalização de mercadorias estrangeiras, não tendo a empresa Ulihort sido identificada no registro das declarações de importação.

Restou demonstrado, também, de acordo com as notas fiscais emitidas, que as mercadorias importadas nem sequer transitavam pelas dependências da J. Maciel, tratando-se, portanto, de importação por conta e ordem de terceiros, estes mantidos ocultos das autoridades alfandegárias em sede de despacho aduaneiro de importação, via interposição fraudulenta.

Apurou, ainda, a Fiscalização que os recursos financeiros destinados a saldar os contratos de câmbio provinham da empresa destinatária das mercadorias, a Ulihort, conforme demonstravam os lançamentos contábeis e os extratos bancários da J. Maciel (fls. 928 a 937).

Mais uma prova de que houvera a ocultação do real adquirente nas importações era o Contrato de Compra e Venda Mercantil celebrado entre J. Maciel e Ulihort, cujo objeto era a venda de mercadoria importada da China (alho), contrato esse celebrado em data anterior ao despacho aduaneiro e ao desembaraço das mercadorias importadas, evidenciando, ainda mais, a simulação – interposição fraudulenta de terceiro, prevista no § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976 (fl. 936).

Tendo sido a empresa Ulihort intimada pela Fiscalização para prestar esclarecimentos, ela apresentou comprovante das transferências financeiras (TED) e confirmou a relação jurídica com a empresa J. Maciel, nos seguintes termos:

1.3) Em que momento a ULIHORT efetuava os pagamentos pelas mercadorias à J. MACIEL — se antecipadamente, à vista ou a prazo, em relação à efetiva entrega das mercadorias;

R: Toda compra de alho se faz o pagamento antecipado, ou seja, isso é uma prática de todos os fornecedores. Ninguém entrega a mercadoria para receber depois, principalmente por ser uma relação comercial nova e com valores elevados.

Diante dos fatos apurados e comprovados, concluiu a Fiscalização que as vendas das mercadorias no mercado interno realizadas pelo ora Recorrente estribavam-se em simulações, pois as empresas adquirentes eram, desde o princípio, as destinatárias das mercadorias importadas, tendo sido omitidas em todos os documentos apresentados às autoridades aduaneiras no curso dos despachos de importação.

Se na data do registro da Declaração de Importação (DI) já havia sido contratada a venda no mercado interno da mercadoria importada, o adquirente, na condição de encomendante ou de destinatário da operação por conta e ordem de terceiro, deveria ter sido identificado, nos termos exigidos pela legislação tributária.

Essa prática configura operação “por conta e ordem de terceiros”, nos termos previstos no art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002, *verbis*:

Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Conforme destacou a Fiscalização, o art. 80, inciso I, da Medida Provisória referenciada no art. 27 supra reproduzido é precisamente a matriz legal da Instrução Normativa

SRF nº 225, de 2002, em que se estabelecem os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora em operações procedidas por conta e ordem de terceiros, tendo se configurado, no presente caso, o estratagema da interposição fraudulenta de terceiro, com a ocultação do real adquirente das mercadorias importadas, ardil esse empregado para afastar as obrigações tributárias principais e acessórias que caberiam ao verdadeiro importador das mercadorias.

O Recorrente alega que a referência feita pela Fiscalização à burla do Fisco Federal relativamente ao IPI, para caracterizar a operação como fraudulenta, não se sustenta, pois o produto importado (alho) não se sujeita a tal imposto, não possuindo, ainda, qualquer benefício fiscal relativo à tributação.

No entanto, essa afirmativa da Fiscalização encontra-se inserida na identificação genérica dos objetivos pretendidos pelas empresas que praticam a interposição fraudulenta de terceiros, não significando que, no presente caso, esse propósito específico se configurara.

Muito bem destacou a Fiscalização que o uso de interposta pessoa interfere na avaliação do risco da operação, mensurada em função do perfil e histórico cadastral dos intervenientes aduaneiros envolvidos, sendo esse o escopo principal das importações realizadas nos moldes da ora analisada.

O art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, especifica as infrações consideradas dano ao Erário, dentre as quais a “ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, na importação ou exportação”.

O § 1º do artigo determina a pena de perdimento da mercadoria, o § 2º presume a interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior quando não comprovada a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos utilizados nas transações e o § 3º estipula a conversão da pena de perdimento em multa.

Eis o teor dos dispositivos referenciadas:

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.

(...)

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

§ 2o Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

§ 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.

Conforme consta do Relatório Fiscal (fls. 900-901 e 940-941), a empresa J.Maciel fora intimada por duas vezes para comprovar a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos empregados nas importações, bem como a identificar os reais adquirentes das mercadorias importadas, não tendo ela atendido de forma plena ao solicitado, deixando de apresentar documentos e informações imprescindíveis à comprovação da origem dos recursos utilizados nas suas importações de mercadorias.

Nesse sentido, em razão da imprecisão das alegações do Recorrente e da ausência de indicação precisa e de comprovação de quais itens do Relatório Fiscal não coincidiam com a verdade, tem-se por prejudicado o seu pedido de cancelamento do auto de infração.

III. Mérito. Multa de 10% do valor da mercadoria.

O Recorrente alega a impossibilidade de aplicação da multa substitutiva da pena de perdimento, somente sendo aplicável a multa de 10% sobre o valor da mercadoria importada, prevista na Lei nº 11.488, de 2007, por se tratar de pessoa interposta mas não oculta e por não se referir à ocultação de dinheiro ilícito, conforme já decidiu o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.144.751.

No meu entendimento, o ato de ceder o nome para acobertar o real adquirente em importação configura o cometimento de duas infrações, previstas no art. 23, inciso V, do Decreto-lei 1.455 e no art. 33 da Lei 11.488/2007”, *verbis*:

Decreto-lei 1.455, de 1976

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.

Lei 11.488, de 2007

Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Dos excertos supra, constata-se que se trata de infrações distintas: (i) uma decorrente de dano ao Erário, por ocultação do sujeito passivo ou por interposição fraudulenta de terceiros, quando a mercadoria não for localizada, e (ii) outra por cessão do nome para a realização de operações de comércio exterior.

Trata-se de uma multa decorrente de dano ao Erário, de caráter indenizatório ou reparatório, e outra por cessão do nome, de caráter preventivo, destinada a desestimular a violação das regras de controle do comércio exterior.

Conforme nos ensina Paulo Roberto Coimbra Silva, o princípio do *non bis in idem* “tolera tão-somente a cumulação de sanções que exerçam funções distintas”, aplicando-se, nos casos de sanções com a mesma função, a teoria da absorção, “devendo a sanção mais gravosa absorver aquelas outras de idêntica função” (...) “para evitar-se a desproporcionalidade”.³

Mesmo que o princípio do *non bis in idem* fosse aplicável ao presente caso, considerando, por hipótese, estar-se diante de sanções com a mesma função, ainda assim, considerando a doutrina supra, não obteria vantagens o Recorrentes, pois, correspondendo a multa deste processo ao valor integral da operação de importação de mercadorias, o valor ora exigido “absorveria” a multa de 10% incidente sobre a mesma base de cálculo, dado tratar-se penalidade de valor superior.

Por outro lado, diante da singularidade dos dispositivos legais, não há que se invocar o alegado “princípio da especificidade”, para o qual se exigem uma disposição legal específica e outra disposição geral, mais ampla e genérica, ambas disciplinando o mesmo interesse jurídico, o que não ocorre neste processo.

Além disso, a Lei nº 11.488, de 2007, não derogou o art. 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, permanecendo vigentes ambos os dispositivos supra reproduzidos, havendo, portanto, determinação legal quanto à exigência das penalidades, sob pena de responsabilidade, dado o caráter vinculado da Administração tributária.

IV. Mérito. Responsabilidade.

O Recorrente alega que não ficou caracterizado o dolo, nem o intuito de fraudar, pois, em sua atividade, buscou cumprir com boa-fé todas as suas obrigações, não tendo havido qualquer prejuízo ao Erário.

³ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 67.

No entanto, conforme já havia apontado o julgador de primeira instância, a lei tributária consagra a responsabilidade objetiva por atos infracionais, dispensando a Receita Federal do Brasil de perquirir fatos comprovadores da presença do dolo ou da culpa, conforme se depreende do contido no art. 136 do CTN e § 2º do art. 94 do Decreto-lei nº 37, de 1966.

Alega, ainda, que, no lançamento da multa, não se individualizou a conduta dos sujeitos passivos necessária à atribuição de responsabilidade solidária.

Contudo, de acordo com o Relatório Fiscal, a Fiscalização demonstrou de forma plena a atuação de todos os envolvidos, tendo pautado suas conclusões em amplo material probatório, inclusive em informações prestadas pelos próprios Recorrentes, individualizando detalhadamente a participação de cada um dos envolvidos na operação de importação.

Referido relatório, composto de 48 páginas, devidamente instruído com as informações a que faz referência, identifica de forma clara e pormenorizada os autuados, os fatos ocorridos, bem como o tratamento a eles dado pela legislação tributária, os dispositivos legais infringidos, as penalidades aplicáveis, a configuração da responsabilidade solidária, telas dos sistemas e aplicativos utilizados no comércio exterior, a comprovação da efetiva ocultação do sujeito passivo, a identificação e a descrição minuciosa das infrações cometidas, as intimações realizadas e as respostas obtidas, os registros contábeis, o contrato de câmbio, a configuração da simulação etc., tudo acompanhado de fotografias, reprodução de documentos, tabelas explicativas, dentre outros.

Se a importação fora realizada por conta e ordem de terceiro ou por encomendante predeterminado, em sua operacionalização, deveriam ter sido observadas as normas que regem esse tipo de operação, o que não ocorreu, pois houve a opção formal pela importação seguida de venda no mercado interno, quando, em verdade, o que se pretendia era que o verdadeiro adquirente não fosse detectado pelos controles do comércio exterior, não importando aqui verificar que benefícios privados advieram dessa opção.

Nesse sentido, tem-se uma infração plenamente demonstrada e documentada, não se vislumbrando excessos na atuação da Fiscalização, ou interpretações tendenciosas que pudessem fragilizar o conjunto probatório produzido.

A meu ver, restou demonstrada a relação direta existente entre as empresa J. Maciel e Ulihort, havendo nos autos a demonstração da prática de interposição fraudulenta, configurando-se a J. Maciel como intermediária nas operações de importação, realizadas em seu nome, com ocultação do real adquirente, a empresa Ulihort.

Encontram-se identificados, também, os pagamentos efetuados pela Ulihort à J. Maciel, em datas coincidentes com as dos atos, alegadamente próprios, realizados pela J. Maciel na efetivação da operação, como, por exemplo, a liquidação do contrato de câmbio.

Encontra-se demonstrado, portanto, a ocultação do real adquirente na operação de comércio exterior.

Em relação à responsabilidade por infrações, o art. 95 do Decreto-lei nº 37, de 1966, assim estipula:

Art.95 - Respondem pela infração:

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

Autenticado digitalmente em 19/03/2015 por HELCIO LAFETA REIS, Assinado digitalmente em 25/06/2015 p

or CORINTHO OLIVEIRA MACHADO, Assinado digitalmente em 19/03/2015 por HELCIO LAFETA REIS

Impresso em 26/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

(...)

IV - a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria.

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.

VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora.

No presente caso, restou por comprovado que tanto a J. Maciel quanto a empresa Ulihort concorreram e se beneficiaram da prática da infração tipificada no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 2002, tendo interesse comum na importação, figurando ambas no pólo passivo da autuação, em conformidade com o art. 124 do CTN, *verbis*:

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.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

São improcedentes, portanto, a alegação da J. Maciel de falta de individualização das condutas dos sujeitos passivos e a alegação da Ulihort de nulidade do Termo de Sujeição Passiva Solidária.

V. Conclusão.

Diante do exposto, voto por REJEITAR a preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito, por NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Relator

Processo nº 10925.721820/2013-93
Acórdão n.º **3803-006.916**

S3-TE03
Fl. 1.622

CÓPIA