



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

Processo n° 10945.720370/2011-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-003.435 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de março de 2017
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - MULTA ADUANEIRA
Recorrente BRILHO DECORAÇÕES LTDA. e OUTRO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 06/07/2007

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

Constatada a ocorrência de ocultação do real comprador, mediante interposição fraudulenta de terceiro, 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.

Respondem pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 06/07/2007

AUSÊNCIA DE INTERPOSIÇÃO DE RECURSO VOLUNTÁRIO. REVELIA.

Declara-se a revelia pela não interposição de recurso pelo contribuinte ou pelo responsável solidário, tendo-se, por conseguinte, por definitiva, na esfera administrativa, a decisão de primeira instância em que se manteve a autuação.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira (Relator), Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, André Henrique Lemos e Rodolfo Tsuboi, que davam

provimento apenas para excluir a empresa "MEJW Comercial LTDA" do polo passivo da autuação, mantendo o lançamento em relação à empresa "BRILHO Decorações LTDA", revel. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Hécio Lafeté Reis, que atuou em substituição ao Conselheiro Robson José Bayerl, ausente justificadamente na sessão.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator.

(assinado digitalmente)

Hécio Lafeté Reis - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Eloy Eros da Silva Nogueira (Relator), Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Fenelon Moscoso de Almeida, André Henrique Lemos, Hécio Lafeté Reis (Redator designado), Rodolfo Tsuboi e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice Presidente).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração em que se exige a multa capitulada no art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, decorrente da constatação de interposição fraudulenta de terceiro na importação, cujo despacho aduaneiro se efetivara por meio da Declaração de Importação (DI) nº 07/0887493-7, registrada em 6/7/2007, tendo a BRILHO DECORAÇÕES LTDA. (doravante denominada BRILHO) como importadora.

A autoridade fiscal constatou que o real adquirente, destinatário das mercadorias importadas, era a empresa MEJW COMERCIAL LTDA. (doravante denominada MEJW), empresa essa que não constou da DI, decorrendo desse fato a sua inclusão no polo passivo da autuação, por meio de Termo de Sujeição Passiva Solidária.

Apurou-se que, na importação sob comento, não se observaram as regras atinentes à importação por conta e ordem de terceiros (art. 80 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001), nem à importação para revenda a encomendante predeterminado (art. 11 da Lei nº 11.281/2006).

Segundo a fiscalização, o principal objetivo da utilização de interposta pessoa no comércio internacional é iludir o Fisco para se evitar ao máximo o pagamento de tributos e o cumprimento de obrigações acessórias, obtendo-se com isso redução indevida no custo final da importação e interferência na avaliação de risco da operação.

Para demonstrar o fato infracional, a autoridade fiscal destacou os seguintes fatos:

- a) a fiscalizada não havia declarado receitas brutas de vendas no mercado interno decorrentes da comercialização das mercadorias importadas,

relativamente aos anos-calendário 2007 e 2008, situação essa incompatível com o objeto social da empresa;

- b) no período de 2007 a 2009, a fiscalizada havia importado mercadorias no valor total de R\$ 1.244.837,68, tendo recolhido tributos internos, no mesmo período, no montante ínfimo de R\$ 3.614,83;
- c) incompatibilidade entre a alta movimentação bancária no período e a evolução do patrimônio líquido apurado e o patrimônio declarado pelos sócios;
- d) o imóvel utilizado como estabelecimento da BRILHO constitui-se de um único cômodo de aproximadamente 40m², onde foram encontradas algumas mercadorias destinadas à exportação (aparelhos de ar condicionado) e móveis de escritório (duas mesas, dois computadores e um arquivo);
- e) não foram localizados estoques de mercadorias, nem espaço físico compatível com armazenagem, carga e descarga de grandes quantidades de bens, evidenciando-se "incompatibilidade entre a capacidade logístico-operacional e o objeto social pretendido, qual seja, "comércio atacadista de materiais de construção em geral, madeira e produtos derivados, e comércio varejista de madeira e artefatos, material elétrico, bebidas, ferragens, ferramentas, artigos esportivos, medicamentos veterinários, artigos de pesca, caça e camping" (fl. 170);
- f) foram colhidas declarações de César Augusto Jardim Fontana, que se identificou como sócio-gerente da empresa, segundo o qual a administração das importações da empresa ficava a cargo do despachante aduaneiro chamado Sandro Luiz Kedzierski, "responsável pelos contratos comerciais, negociação e logísticas com fornecedores e clientes" (fl. 171)¹. César declarou, ainda, que os bens desembarçados em nome da BRILHO em outras unidades da federação não transitavam pelas dependências da fiscalizada, pois "seguiam diretamente dos recintos alfandegados para os adquirentes nacionais" (fl. 172). Declarou também que "os recebimentos pela venda das mercadorias importadas em nome da BRILHO se davam de forma antecipada, ou seja, os adquirentes/destinatários nacionais remetiam valores à fiscalizada com os quais eram efetuadas as compras junto aos fornecedores estrangeiros" (fls. 172 e 173);
- g) verificou-se que a destinatária final das mercadorias importadas era a empresa MEJW, que declarou que os pagamentos efetuados à BRILHO, relativamente ao recebimento das mercadorias, se deram em três momentos, a saber: "antecipado, à vista e a prazo". Todavia, os dados encaminhados por MEJW não traduziam a completude dos fatos. Da análise dos extratos da BRILHO, verificou-se que ao menos uma TED

¹ Consta do auto de infração que o despachante aduaneiro Sandro Luiz Kedzierski foi autuado por realizar administração efetiva de importação, o que lhe é vedado por força do art. 735, inciso II, alínea "e" do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro).

havia sido estrategicamente omitida da documentação encaminhada pela MEJW — TED de R\$ 19.000,00, realizada em 5/7/2007, dia anterior ao pagamento dos tributos aduaneiros vinculados à DI. A remessa de recursos pela MEJW à BRILHO teve o fito exclusivo de custear o pagamento dos tributos aduaneiros devidos pela importação das mercadorias objeto da DI, uma vez que a fiscalizada não possuía recursos próprios suficientes para quitar tais obrigações;

h) a remessa de recurso de forma antecipada à data do registro da DI caracteriza importação por conta e ordem de terceiros.

Em virtude da impossibilidade de apreensão das mercadorias, a pena de perdimento foi convertida em multa (artigo 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976).

Ambas as atuadas, BRILHO e MEJW, impugnam separadamente a exigência, alegando que o ato administrativo não pode ser motivado e oficializado em suposições genéricas, pois, no processo administrativo, deve-se buscar a verdade material.

Segundo os Impugnantes, a fiscalização comparou o montante das operações do administrado com o valor do capital social, esquecendo-se de pesquisar o "ciclo do negócio", bem como de "perguntar quantas vezes num determinado espaço de tempo a entidade 'gira' o seu capital". Além disso, não se mencionou na autuação que a empresa BRILHO é empresa de pequeno porte e tem sua tributação por lucro presumido e não lucro real, a partir de lançamentos contábeis identificados e documentados, tratando-se as operações sob comento de operações próprias, não havendo terceiro adquirente nem encomendante predeterminado.

Ainda segundo os Impugnantes, faltou justa causa para a aplicação da multa do art. 23, inciso V e parágrafo 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976, tratando-se de penalidade pecuniária que ultrapassa o razoável, com ofensa aos princípios da proporcionalidade e da vedação ao confisco.

Contestou-se, ainda, a imputação de responsabilidade solidária à empresa MEJW, por falta de fundamento legal.

Além dessas alegações, os recursos da BRILHO e da MEJW trouxeram as indicadas a seguir, aproveitando o resumo elaborado pelo relator a quo:

- O ato administrativo não pode ser motivado e oficializado em suposições genéricas. No processo administrativo deve-se buscar a verdade material. Não foi apurada prática dos ilícitos imputados pela autoridade fiscal "(1) subtrair receitas decorrentes das operações de revenda ao consumidor final, as quais seriam base de cálculo para demais impostos e contribuições incidentes sobre o faturamento e lucro (Pis/Pasep, Cofins, IRPJ e CSLL); (2) não se submeter a procedimentos fiscais de habilitação para atuar no comércio exterior; e (3) se esquivar de eventuais sanções penais " (fls. 192 e 193).
- A impugnante é empresa de pequeno porte e fez as importações de forma lícita, pagou os tributos e agregou à respectiva "margem". Cita julgado.
- Cita artigo 11 da Lei nº 11.281/2006. É inarredável a aplicação da pena de perdimento na hipótese de ocultação do "encomendante predeterminado".
- A legislação nacional estabelece tratamento diferenciado ao pequeno empresário.

- Não existe falta de transparência na contabilidade da empresa impugnante. Os lançamentos são devidamente caracterizados, documentados e identificados. Não há se confundir "diversas contas" ou "contas correntes" com "Adiantamento de Clientes" e "Empréstimos de Terceiros".
- Utilizaram-se tão somente "contas sintéticas", face o diminuto movimento da empresa e a fácil identificação dos entes envolvidos nas contabilizações.
- A autoridade fiscal menciona que a conduta da impugnante está caracterizada nos termos do artigo 27 da Lei nº 10.637/2002, mas se esquece do artigo 11 da Lei nº 11.281/2006.
- Caso tivesse sido provada a interposição de terceiros, demonstra-se a falta de materialidade do alegado no auto de infração, considerando-se o artigo 5º, inciso XL, da Constituição Federal e o previsto no artigo 2º da Lei de Introdução ao Código Civil. O artigo 11 da Lei nº 11.281/2006 conflita com o artigo 27 da lei 10.637/2002, devendo a primeira ser utilizada por ser mais benéfica à impugnante.
- Quanto à alegação de que a impugnante não integralizou totalmente o capital social, basta mencionar que a empresa passou pelo "RADAR" e foi devidamente credenciada para operar com o comércio exterior.
- A alegação de que não foram provadas as origens dos recursos utilizados para integralizar o capital da empresa não vieram acompanhadas de provas de que tais valores tenham sido obtidos ilicitamente.
- Discorre sobre os limites do poder de polícia. A autoridade exorbitou desse poder, não respeitando os princípios da razoabilidade, proporcionalidade, ponderação e adequação.
- A Constituição Federal veda o confisco de bens, somente admitido nos casos expressamente autorizados pelo constituinte e pelo legislador.
- O Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 112 determina que a norma que define infrações e comina penalidades deve ser interpretada da maneira mais favorável ao acusado.
- O Decreto-Lei nº 37/1966, artigo 95, inciso I, vem em contradição ao previsto no artigo 128 do CTN.
- "(...) não existe previsão legal no sentido de se imputar às empresas mencionadas ao despachante aduaneiro, a sujeição passiva solidária, pois os mesmos não fazem parte da sociedade (...)" (fl. 225).
- Alega a ocorrência de processo reflexo ou decorrente no presente feito, pela constatação inequívoca de que a motivação que embasa a propositura contida na representação em comento está contida em outros diversos procedimentos administrativos fiscais, considerados matriz tendo como atuada a impugnante.
- Pelo que se apresenta, no presente feito, neste quesito, requer a improcedência da Representação de Declaração de Inaptidão do CNPJ da requerente antes da prolação de decisão nos Processos Administrativos Fiscais que ensejaram o presente feito.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP considerou improcedentes as impugnações e manteve o lançamento, tendo o acórdão sido ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 06/07/2007

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NA IMPORTAÇÃO.

A interposição fraudulenta na importação enseja a penalidade prevista no artigo 23, inciso V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A empresa BRILHO foi intimada dessa decisão por meio de edital eletrônico, pois a via postal fora infrutífera, não constando destes autos que tenha ingressado com recurso voluntário.

A empresa MEJW foi intimada por via postal e ingressou com recurso voluntário, por meio do qual repisa as alegações anteriormente apresentadas em sua impugnação, pondo em relevo que o acórdão recorrido deixou de apreciar "se os depósitos feitos são exatamente das importâncias referentes aos tributos inerentes às importações lembrando que o ônus da prova é de quem alega e não se venha afirmar que as alegações da autoridade fiscal não dependem de prova e que milita a seu favor a presunção legal de existência de veracidade."

Em consulta ao sistema e-processo consta que a inscrição no CNPJ (n.º 90.465.121/0001-00) da empresa BRILHO foi declarado inapto no processo administrativo nº 10945.720381/2011-00 (Ato Declaratório Executivo DRF FOZ 251, de 21/11/2012, DOU-221, fls. 371/373, de 26/11/2012).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira.

Tempestivo o recurso e atendidos os demais requisitos requisitos de admissibilidade.

A meu ver, não há argüição de preliminares. Podemos prosseguir em direção ao mérito. Primeiramente precisamos recuperar a descrição do fato imputado à MEJW.

Os fatos apurados pela autoridade fiscal:

Segundo consta do auto de infração, a MEJW foi considerada a real adquirente dos bens tratados pela declaração de importação DI n. 07/0887493-7 pela constatação de que a BRILHO teria emitido as notas fiscais de venda desses bens antes mesmo do desembaraço dessa declaração de importação. Soma-se a este fato, a verificação de que a MEJW repassou valores que a autoridade fiscal entendeu serem destinadas a financiar essa importação. assim, estaria caracterizada se tratar de importação por conta e ordem dessa empresa.

Esses elementos adquiririam maior poder de convencimento de se tratar de importação por conta e ordem do real adquirente ocultado (no caso MEJW) diante do quadro de provas de que a BRILHO adotava esse procedimento com relação a outros seus clientes -

tornado objetos de outros processos administrativos, inclusive para declarar a inaptidão da BRILHO no CNPJ.

Podemos aquilatar os argumentos da autoridade fiscal, *in verbis*:

**VI.2 - DA INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA
COMPROVADA NA DI n° 07/0887493-7**

Em 06/07/2007 a fiscalizada registrou a DI n° 07/0887493-7 promovendo a importação de mercadorias de procedência chilena, avaliadas em R\$ 54.212,40. O desembaraço aduaneiro dos bens ocorreu no dia 03/09/2007. A **saída/venda** das mercadorias para a MEJW deu-se através das notas fiscais n°s 2539, 2540, 2541, 2543, 2544, 2546 e 2566, emitidas pela BRILHO em 31/07/2007, **estranhamente em data anterior** ao próprio desembaraço aduaneiro, o que evidencia a existência de adquirente pre-determinado.

Na véspera do registro da DI, em 05/07/2007, a MEJW efetuou um crédito, via TED, de R\$ 19.000,00 na conta-corrente da BRILHO, conforme demonstram os extratos bancários encaminhados pela fiscalizada.

Pagamento dos tributos aduaneiros vinculados à DI n° 07/0887493-7		
Data	Descrição do Lançamento	Valor (R\$)
04 jul 07	SALDO	5.323,59
05 jul 07	TED-T ELET DISP REMET. MEJW COMERCIAL LTDA	19.000,00
05 jul 07	DEP CC AUTOAT	448,66
05 jul 07	CAMBIO IMPORTAC	-133,85

05 jul 07	VIDA E PREVI D	-58,04
06 jj 07	DEP CHQ/DINH	1.254,12
06 jul 07	DEPOSITO CHQ-CB	3.527,38
06 jul 07	TARIFA BANCÁRIA	-2,60
06 jul 07	PGTO ELETR TRIB SISCOMEX-PROT	-10.594,70
06 jul 07	PGTO ELETR TRIB SISCOMEX-PROT	- 6.970,22
06 jul 07	PGTO ELETR TRIB SISCOMEX-PROT	-1.280,38
06 jul 07	PGTO ELETR TRIB SISCOMEX-PROT	- 5.899,97

Sem tal aporte a **BRILHO não comporia saldo suficiente** para pagar os tributos aduaneiros vinculados à DI n° 07/0887493-7. Repise-se que o providencial crédito de R\$ 19.000,00, antecipado pela MEJW, fora **omitido** de sua resposta ao Termo de Intimação n° 028/2011 (circularização), omissão que tentou simular um ar de aparente normalidade na importação.

Ora, ficou patente que a **efetiva destinatária** da operação de importação **adiantou recursos** à BRILHO para pagamento dos tributos aduaneiros, ainda que parcialmente²⁴, configurando operação "por conta e ordem de terceiro" — não obstante tenha sido registrada indevidamente como importação "por conta própria".

**VI.3 - DAS CONCLUSÕES SOBRE A AUDITORIA DA
DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO N° 07/0887493-7**

Restou claro e evidente que a maior parte dos recursos empregados para bancar dos **tributos aduaneiros** inerentes à **DI n° 07/0887493-7** provieram da efetiva destinatária e real adquirente das mercadorias estrangeiras, a **MEJW**. Neste ponto, é indispensável reproduzir o artigo 27, da Lei n° 10.637/2002, que versa acerca da

responsabilidade tributária pelo emprego de recursos de terceiros em operações de comércio exterior (grifos nossos):

Não me parece que esteja ocorrendo, como apontado pela recorrente, desatenção com a verdade material, ou esteja sendo necessário verificar se os depósitos da MEJW são exatamente das importâncias referentes aos tributos. A demonstração dos depósitos e da movimentação bancária, como consta do processo, são suficientes para comprovar a materialidade da transação entre a BRILHO e a MEJW, e para comprovar que esses valores estão compatíveis com os gastos com tributos nessa importação. A autoridade fiscal, nesse particular, desincumbiu-se do ônus de provar a existência de dependência financeira na importação em discussão da BRILHO com relação à MEJW, contrariamente ao que acusa a recorrente.

Os bens dessa importação foram vendidos à MEJW e as correspondentes notas fiscais emitidas antes do desembarço, apontando que a BRILHO sabia a quem eram destinados esses produtos estrangeiros. Não há impedimento na lei para que a importação seja feita sob encomenda ou a conta e ordem de determinada pessoa. Apenas a ordem jurídica estabeleceu que essas situações deveriam sempre ser informadas às autoridades de controle aduaneiro e fiscal.

Parece-me acertada a conclusão da autoridade fiscal de que teria se configurado a importação por conta e ordem face os recursos financeiros passados pela MEJW para a BRILHO, relacionados a operação de importação de bens adrede destinados à MEJW.

A BRILHO informou ser importação por conta própria, mas esses elementos demonstram que essa informação era inverídica. Não se trata de erro de preenchimento da DI, mas de ação deliberada, o que demonstra o dolo da importadora. Ela ocultou a real adquirente mediante declaração falsa.

Decreto-lei n. 37, de 1966:

Art.95 - Respondem pela infração:

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

II - conjunta ou isoladamente, o proprietário e o consignatário do veículo, quanto à que decorrer do exercício de atividade própria do veículo, ou de ação ou omissão de seus tripulantes;

III - o comandante ou condutor de veículo nos casos do inciso anterior, quando o veículo proceder do exterior sem estar consignada a pessoa natural ou jurídica estabelecida no ponto de destino;

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.** [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001\)](#)

VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. [\(Incluído pela Lei nº 11.281, de 2006\)](#)

Entretanto, como já expliquei, a ocultação do real adquirente é resultado de ato deliberado, mormente de prática deliberada. Para a inclusão do real adquirente no polo passivo do fato imputado há que se demonstrar a sua participação e intenção, o dolo de agir para dissimular. O que expressa a determinação legal contida no inciso V do artigo 95 do Decreto lei n. 37, de 1966, não é de aplicação automática. Notem, senhores Conselheiros, que esse inciso esclarece que responde CONJUNTA OU ISOLADAMENTE o real adquirente pela

infração na importação por conta e ordem. A real adquirente, na situação de importação por conta e ordem, é designada como responsável, quando fica demonstrada que ela é co autora da prática. (por exemplo, ela orienta a importadora, ou controla o proceder da importadora, etc.) Para se eleger a adquirente e destinatária final e real dos bens importados como sendo co autora de (i) interposição fraudulenta ou (ii) ocultação do real destinatário mediante fraude ou simulação, se deve demonstrar que a importadora tinha agido com o conhecimento e a aprovação e a participação da real destinatária dos bens.

Mas não é o que consigo encontrar nos autos. A meu ver, a autoridade fiscal conseguiu realizar demonstração competente com relação à BRILHO. Entretanto, a autuação, com relação à MEJW, cingiu a ação fiscal em apenas uma declaração de importação e se limitou a demonstrar os repasses financeiros da MEJW para a BRILHO e que a mercadoria estrangeira era previamente destinada à MEJW.

Esses fatos podem se constituir em fortes evidências da co autoria na infração, mas não são suficientes para tal fim, tanto para o que dispõe o inciso I, quanto o inciso II do artigo 95 do Decreto-lei n. 37, de 1966.

A meu ver, não ficou demonstrado que a MEJW: (a) tenha concorrido para a prática ou dela tenha se beneficiado; (b) tenha tido a intenção de obter o resultado da ocultação. Por essa razão, considero ilegítima a manutenção da MEJW no polo passivo da multa, apesar da BRILHO ter sido a titular da declaração de importação e ter ocultado a real adquirente.

Além disso, no que não contraria o exposto e decidido neste voto, entendo que foram corretas as conclusões dos julgadores a quo quanto às outras argumentações e alegações da contribuinte, e devem ser mantidas no que esteja m congruentes com a decisão tomada por este colegiado até o momento.

Por essas considerações, proponho a este Colegiado seja dado provimento ao recurso voluntário da MEJW e seja declarada a revelia da BRILHO.

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Hélcio Lafeté Reis - Redator designado

Tendo sido designado para redigir o voto vencedor deste acórdão, registro, de pronto, que a divergência se restringe ao recurso voluntário interposto por MEJW Comercial Ltda., havendo concordância com o relator, portanto, quanto à revelia imputada à empresa Brilho Decorações Ltda., por falta de interposição de recurso voluntário.

Conforme acima relatado, trata-se de auto de infração relativo à multa prevista no art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, decorrente da constatação de interposição fraudulenta de terceiro na importação realizada por Brilho Decorações Ltda., cujas mercadorias tinham como destinatário final a empresa MEJW Comercial Ltda., incluída no polo passivo da autuação na condição de responsável solidário.

Assim dispõe o art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, na parte que serviu de fundamento à autuação:

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.*

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional.

Brilho Decorações Ltda. efetivara a importação na modalidade "importação direta", sendo que, a partir da ação fiscal, constatou-se que a mercadoria se destinava a um terceiro predeterminado, sem, contudo, terem sido observadas as normas atinentes à importação por conta e ordem de terceiros (art. 80 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001²), nem à importação para revenda a encomendante predeterminado (art. 11 da Lei nº 11.281/2006³).

Alega o Recorrente, MEJW Comercial Ltda., que a autoridade autuante se baseara em suposições genéricas, desacompanhadas de prova material, atribuindo a ela ações

² Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora ou exportadora por conta e ordem de terceiro; e

II - exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do adquirente.

³ 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

II - poderá exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do encomendante.

§ 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 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

que, em verdade, não haviam sido praticadas, pois o que efetivamente ocorrera fora a aquisição no mercado interno de mercadoria importada por Brilho Decorações Ltda.

Argumenta, também, que os depósitos efetuados em conta corrente não foram analisados pela fiscalização com vistas a se confirmar se os valores movimentados equivaleriam exatamente aos montantes recolhidos a título de tributos exigidos na importação.

Nesse sentido, ainda segundo a Recorrente, não houve fraude ou simulação que pudesse atrair a ela a responsabilidade solidária, pois a fiscalização não se desincumbira de provar suas alegações, cujo ônus lhe é atribuído pela legislação processual administrativo-tributária.

De acordo com sua defesa, não há sustentação legal à sua inclusão no polo passivo da autuação, pois a solidariedade somente se dá quando se obtém vantagem indevida em relação ao fato gerador da obrigação tributária ou quando existe interesse comum nesse mesmo fato.

Contudo, conforme se verifica da descrição dos fatos constante do auto de infração, parcialmente reportada no relatório supra, a fiscalização realizou diligência, colheu o depoimento do sócio-gerente da Brilho Decorações Ltda., fez cruzamento de informações de interesse fiscal e análise da movimentação financeira realizada entre as duas empresas.

A partir da análise dos dados fiscais de Brilho Decorações Ltda., a fiscalização constatou a prática contumaz da empresa de ceder seu nome para a efetivação de importações de interesse de terceiros, dada a discrepância apurada entre os valores envolvidos nas importações e os valores relativos a operações no mercado interno, bem como a discrepância entre a movimentação financeira e a capacidade econômica da empresa e dos sócios.

Além disso, verificou-se que o imóvel utilizado pela empresa Brilho Decorações Ltda. era, em verdade, um único cômodo de aproximadamente 40m², com poucos móveis de escritório (duas mesas, dois computadores e um arquivo), onde se encontraram mercadorias destinadas à exportação, mas não mercadorias estocadas para venda no mercado interno, dada a inexistência de espaço físico compatível com armazenagem, carga e descarga de grandes quantidades de bens, evidenciando-se a incompatibilidade entre a capacidade logístico-operacional e o objeto social da pessoa jurídica, qual seja, "comércio atacadista de materiais de construção em geral, madeira e produtos derivados, e comércio varejista de madeira e artefatos, material elétrico, bebidas, ferragens, ferramentas, artigos esportivos, medicamentos veterinários, artigos de pesca, caça e camping".

A partir das declarações prestadas pelo sócio-gerente da empresa Brilho Decorações Ltda., sr. César Augusto Jardim Fontana, a fiscalização tomou conhecimento do fato de que a administração das importações da empresa, ao arripio da lei, ficava a cargo de um despachante aduaneiro, que cuidava de todos os trâmites do negócio, sendo as mercadorias importadas remetidas diretamente da zona primária para os recintos alfandegados, postas à disposição dos adquirentes nacionais, que, nesse momento, já haviam antecipado os valores envolvidos nas operações.

No que tange à importação sob comento, constatou a fiscalização que a destinatária final das mercadorias despachadas por meio da DI nº 07/0887493-7 e remetidas ao

destino final por meio das notas fiscais nº 02539, 02540, 02541, 02542, 02543, 02546 e 02566 (fls. 173 a 174) era a empresa MEJW Comercial Ltda.

Na auditoria, apurou-se divergência entre os dados fornecidos pela empresa MEJW e aqueles apurados junto à Brilho, tendo sido constatada a omissão de uma movimentação financeira no montante de R\$ 19.000,00, realizada no dia anterior ao do pagamento dos tributos aduaneiros vinculados à referida Declaração de Importação (DI).

Conforme apurou a fiscalização, a remessa de recursos pela MEJW à Brilho teve o fito exclusivo de custear o pagamento dos tributos aduaneiros devidos na importação, uma vez que a importadora aparente não possuía recursos próprios suficientes para quitar tais obrigações.

Verifica-se, portanto, que MEJW Comercial Ltda. aderiu à prática da empresa Brilho Decorações Ltda. de ceder seu nome para efetivar importações de terceiros, sem, contudo, cumprir com as exigências das normas atinentes à importação por conta e ordem de terceiros (art. 80 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001), nem à importação para revenda a encomendante predeterminado (art. 11 da Lei nº 11.281/2006).

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.

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

Por outro lado, 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, o que veio a ocorrer por meio da Instrução Normativa SRF nº 634, de 24 de março de 2006.

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 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 da empresa Brilho Decorações Ltda., configura ocultação do real comprador da mercadoria.

No presente caso, confirmou a Fiscalização tratar-se de uma importação indireta, com prévio ajuste entre o verdadeiro adquirente (MEJW Comercial Ltda.) e o importador (Brilho Decorações Ltda.) para que este realizasse, a pedido daquele, os procedimentos necessários à nacionalização de mercadorias estrangeiras, não tendo a empresa MEJW sido identificada no registro da declaração de importação.

Apurou-se, também, que as mercadorias importadas nem sequer transitaram pelas dependências da Brilho, tratando-se, portanto, de importação por conta e ordem de terceiro (MEJW), este mantido oculto das autoridades alfandegárias em sede de despacho aduaneiro de importação, via interposição fraudulenta, ardil esse comumente empregado para afastar as obrigações tributárias principais e acessórias que caberiam ao verdadeiro importador das mercadorias.

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, acima reproduzido, 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.

A Recorrente alega que, em relação a ela, não ficaram caracterizados o dolo e a simulação, nem o intuito de fraudar, pois, em seu entendimento, a fiscalização se baseara em meras presunções.

No entanto, 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 CTN⁴ e § 2º do art. 94 do Decreto-lei nº 37, de 1966⁵.

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 a descrição dos fatos do auto de infração (fls. 153 a 181), a fiscalização demonstrou a atuação de todos os envolvidos, tendo pautado suas conclusões em material probatório levantado durante a realização da auditoria, individualizando a participação de cada um dos envolvidos na operação de importação.

Referida descrição dos fatos, abrangendo 29 páginas, devidamente instruída 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, a identificação e a descrição minuciosa das infrações cometidas, as intimações realizadas e as respostas obtidas, a configuração da simulação etc., tudo acompanhado de fotografias, tela de sistema da Receita Federal, reprodução de documentos, tabelas explicativas, dentre outros.

⁴ Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

⁵ Art.94 - Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los.

(...)

§ 2º - Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Se a importação fora efetivamente realizada por conta e ordem de terceiro ou por encomendante predeterminado, em sua operacionalização, deveriam ter sido observadas as normas que regem esses tipos de operações, 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 adviriam 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 empresas Brilho e MEJW, havendo nos autos a demonstração da prática de interposição fraudulenta, configurando-se a Brilho como intermediária nas operações de importação, realizadas em seu nome, com ocultação do real adquirente, a empresa MEJW.

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

Art.95 - Respondem pela infração:

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 comprovado que tanto a Brilho quanto a empresa MEJW concorreram na 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 polo 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.

Processo nº 10945.720370/2011-11
Acórdão n.º **3401-003.435**

S3-C4T1
Fl. 381

São improcedentes, portanto, as alegações da Recorrente de que a autuação se baseara em meras presunções e de que não se individualizaram devidamente as condutas das referidas empresas.

Diante do exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Relator