



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10983.721008/2012-92
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-007.451 – 3ª Turma
Sessão de 20 de setembro de 2018
Matéria MULTA DE CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FIRST S.A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 29/11/2007 a 15/06/2009

IMPORTAÇÃO. INFRAÇÃO POR OCULTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM VERSUS IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. EXCLUDENTE DE TIPICIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em alteração no critério jurídico ou de ausência de subsunção do fato às normas quando, no auto de infração, considera-se ter ocorrido uma importação por conta e ordem de terceiros e a decisão de primeira instância, uma importação por encomenda. A interposição fraudulenta de terceiros está associada à falsidade das informações prestadas pelo contribuinte/solidário à Secretaria da Receita Federal. Declarada como importação por conta própria, sobressai incontroverso que a operação não se processou nos moldes em que foi declarada, mas no interesse de outro, independentemente de ter-se realizado com recursos de terceiros ou não.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 29/11/2007 a 15/06/2009

PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA. DANO AO ERÁRIO. PREJUÍZO EFETIVO. DEMONSTRAÇÃO. DESNECESSIDADE. INFRAÇÃO DE CONDUTA.

Constitui infração por dano ao Erário a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou do responsável pela operação. A conduta é apenada com o perdimento das mercadorias, convertido em multa equivalente ao seu valor aduaneiro, caso elas não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

A penalidade decorrente da infração por interposição fraudulenta coíbe a conduta do administrado; não depende da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal. Votou pelas conclusões, quanto ao conhecimento, a conselheira Tatiana Midori Migiyama. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Demes Brito, substituído pela conselheira Semíramis de Oliveira Duro.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)
Érika Costa Camargos Autran - Relatora

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal- Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Semíramis de Oliveira Duro (suplente convocada), Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão nº 3402-002.275, de 28 de janeiro de 2014 (fls. 3017 a 3047 do processo eletrônico), proferido Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, decisão que por maioria de votos deu provimento ao recurso voluntário, cancelando-se a autuação.

A discussão dos presentes autos tem origem no auto de infração lavrado em face do Contribuinte First S/A para exigência de crédito tributário no valor de R\$ 7.418.812,48 referente a multa equivalente ao valor aduaneiro de mercadorias importadas.

Depreende-se da descrição dos fatos do auto de infração que o Contribuinte teve duas Declarações de Importação fiscalizadas em unidade de fronteira da Receita Federal

do Brasil. No decorrer daquela fiscalização foram levantados indícios de que haveria a prática de ocultação dos reais adquirentes das mercadorias importadas pela interessada, pois as importações eram realizadas na modalidade “direta”. Foram tomados depoimentos dos intervenientes nas operações, transportador e despachante aduaneiro, bem como do próprio diretor da empresa. Também foram apreendidas mensagens eletrônicas que confirmaram as suspeitas iniciais. Assim, foi realizada fiscalização nas Declarações de Importação registradas pela interessada no período de 2007 a 2009.

A descrição dos fatos do auto de infração foi assim resumida pela fiscalização em seu relatório fiscal:

“Diante do relatado até aqui, podemos concluir que:

- A FIRST S/A atuava como intermediária nas operações de importação de preformas PET, que são objeto desta fiscalização, ocorridas entre novembro de 2007 e junho de 2009.*
- As preformas PET a serem importadas eram definidas, em quantidade e características, pelas empresas clientes da FIRST, no caso do presente auto, a empresa Brasal.*
- As empresas destinatárias das preformas PET mantinham contato direto com a empresa Cristalpet, inclusive definindo características das mercadorias a serem importadas.*
- A empresa FIRST procurou ocultar da fiscalização, no decorrer tanto do procedimento especial de controle instaurado pela IRF/Santana do Livramento quanto no decorrer da presente fiscalização, que as preformas PET, por ela importadas, tinham destinatários predeterminados.*
- A emissão de notas fiscais de venda para os reais adquirentes das preformas PET, antes mesmo da liberação das mercadorias pela alfândega, era uma prática recorrente da empresa, uma vez que os reais adquirentes já eram conhecidos pela FIRST antes mesmo da importação ocorrer.*

-
- Os recursos utilizados nas operações de importação pertenciam, ao que tudo indica, à empresa FIRST S/A e eram reembolsados a ela, pelas reais adquirentes das mercadorias.
 - A empresa FIRST S/A atuava como prestadora de serviços de importação para empresas que utilizavam preformas PET em seus processos produtivos, entre elas a empresa Brasal Embalagens Ltda.
 - Houve ocultação do real adquirente (comprador no exterior) das mercadorias importadas por meio das DI sob fiscalização.
 - As operações realizadas pela FIRST, por suas características e, tendo em vista que a mercadoria a ser importada (quantidade, tipo, preço) era sempre definida, previamente, em negociação direta entre o adquirente das mercadorias (Brasal) e o exportador, se enquadram como importações por conta e ordem de terceiros.”

Com relação às penalidades, assim, concluiu a fiscalização:

“Diante de todo exposto no presente Relatório e nos documentos citados, conclui-se que: -- A empresa FIRST S/A efetuou diversas operações de importação de preformas PET (DI constantes na Tabela 1), onde declarava importar em nome próprio, ocultando os reais adquirentes das operações, mediante simulação e fraude.

- Neste auto, a empresa ocultada foi a Brasal Embalagens Ltda.
- Todas as operações de importação de preforma PET analisadas nesta fiscalização foram realizadas em nome da empresa Brasal Embalagens Ltda.
- A conduta da empresa FIRST S/A configura a prática de ato simulado, uma vez que o verdadeiro negócio jurídico realizado (prestação de serviços de importação por conta e ordem de terceiros) permaneceu oculto.
- Houve, em tese, utilização indevida de benefício fiscal relativo ao ICMS pelas empresas FIRST e Brasal Embalagens Ltda., o que configura fraude tributária.

-
- Restou demonstrado que a empresa FIRST S/A, mediante cessão de seu nome e seus documentos, importou preformas PET, na realidade, por conta e ordem da empresa Brasal Embalagens Ltda., sendo esta empresa acobertada das relações obrigacionais tributárias formadas.
 - Resumindo, conclui-se que a empresa FIRST S/A ocultou (acobertou) o verdadeiro destinatário das preformas PET importadas nas DI sob fiscalização (tabela 1), configurando a prática de OCULTAÇÃO DO REAL COMPRADOR E RESPONSÁVEL pelas operações de importação, mediante fraude e simulação.”

Assim conclui a fiscalização:

“Sendo assim e, tendo em vista que:

- 1. As mercadorias importadas não estavam mais na posse da importadora, uma vez que foram entregues às adquirentes;*
- 2. As mercadorias foram importadas no período de julho de 2007 a agosto de 2009, para serem utilizadas no processo produtivo da adquirente;*
- 3. Não haveria possibilidade de serem identificadas no estoque da adquirente (uma vez que incluída no estoque, não é possível diferenciar uma preforma PET importada numa data de outra importada numa outra ocasião, pelo fato de as mercadorias não terem uma identificação única e específica).*

Aplica-se, então, a multa do art. 23, V, parágrafos 1º e 3º do Decreto-Lei 1455 de 1976. Resta esclarecer que, pela prática da infração descrita no artigo 23, inciso V, e parágrafos 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, respondem as empresas FIRST S/A e Brasal Embalagens Ltda., em virtude da responsabilidade estabelecida no Decreto-Lei nº 37, de 1966, com as alterações feitas pela Medida Provisória nº 2.158, de 2001.

Finalmente, então diante dos elementos analisados acima, conclui-se que essa conduta dolosa resultou no fornecimento de informações falsas nas

declarações de importação, consubstanciando simulação para ocultação do real adquirente das mercadorias importadas, caracterizando a ocorrência da infração descrita no art. 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/76, além de restar comprovada a responsabilidade solidária da empresa Brasal Embalagens Ltda.”

Cientificados do auto de infração, os Contribuintes First S/A e Brasal Embalagens Ltda. apresentaram suas respectivas impugnações.

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC julgou improcedentes as impugnações apresentadas pelos Contribuintes.

Irresignados com a decisão contrária aos seus pleitos, os Contribuintes First S/A e Brasal Embalagens Ltda. apresentaram seus recursos voluntários, o Colegiado por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário, cancelando-se a autuação, conforme acórdão assim ementado *in verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 29/11/2007 a 15/06/2009

VÍCIO NO ATO ADMINISTRATIVO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NÃO CARACTERIZADA. IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. INEXISTENCIA DE ATO DISSIMULADO E DE SIMULAÇÃO. CANCELAMENTO.

A caracterização da interposição fraudulenta se justifica pela ocorrência de fraude ou simulação no ato de importar ou exportar, não bastado, para fins da capitulação de dano ao erário contida no art. 23, V do DL 1.455/76 a acusação de ocultação pura e simples. Restou verificado nos autos que as operações fiscalizadas não se tratam de importação por conta e ordem, cujo ato dissimulado seria a prestação do serviço, mas sim, eram de importação por encomenda, de modo que por não haver ato dissimulado não há simulação, devendo ser cancelado o lançamento fiscal nela lastreado.

Recurso Voluntário Provido.

A Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração às fls. 3053 a 3055, sendo que estes foram rejeitados, conforme despacho às fls. 3067 a 3070.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 3072 a 3086) em face do acórdão recorrido que deu provimento aos recursos dos Contribuintes, a divergência suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito aos elementos necessários à caracterização de interposição fraudulenta.

Para comprovar a divergência jurisprudencial suscitada, a Fazenda Nacional apresentou como paradigma o acórdão de número 3201-001.545. A comprovação do julgado firmou-se pela juntada de cópia de inteiro teor do acórdão, documento de fls. 3087 a 3113.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido, conforme despacho de fls. 3115 a 3118, sob o argumento que apesar de os casos analisados serem idênticos no que se refere a fundamentos, a decisão proferida pelo CARF no acórdão paradigma colacionado externa entendimento substancialmente divergente do constante no acórdão recorrido.

Os Contribuintes First S/A e Brasal Embalagens Ltda. foram cientificados para apresentarem contrarrazões (fls. 3124) e não se manifestaram (fls. 3129).

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Da admissibilidade

Depreendendo-se da análise do Recurso interposto pela Fazenda Nacional, entendo que devo conhecê-los, eis que tempestivo e comprovada a divergência entre os arestos – acórdão recorrido e o indicado como paradigma. O que concordo com o exame de admissibilidade constante em Despacho de fls. 3115 a 3118.

Do mérito

A discursão dos presentes autos se referem aos elementos necessários à caracterização de interposição fraudulenta.

Depreendendo-se da análise dos autos do processo, entendo o que de fato ocorreu foi importação por encomenda, e não por conta e ordem, bem como que há licitude dos recursos utilizados na importação – o que resta afastar qualquer caracterização de fraude, devendo ser cancelado o lançamento fiscal nela lastreado.

Para melhor elucidar o meu entendimento, peço licença para transcrever o voto irretocável, voto vencedor do nobre ex. Conselheiro João Carlos Cassuli Jr:

Para dar vasão a incumbência que me foi atribuída, relativa à redação do voto vencedor do julgamento ocorrido para estes autos, constato, inicialmente, que a contenda emerge da acusação fiscal de “interposição fraudulenta”, com fundamento no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, com as alterações trazidas pelo art. 59, da Lei nº 10.637/2002, e ainda, com imputação de responsabilidade solidária aos supostos reais adquirentes, que teriam sido fraudulentamente ocultados, com embasamento legal no art. 95, inciso V, do Decreto-Lei nº 37/66.

Tais dispositivos, por constituírem-se na “espinha dorsal” do ato administrativo e lhe conferirem a indispensável legalidade, merecem ser reproduzidos:

*Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias: V estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, **mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.** (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002) – Grifou-se.*

Art.95 Respondem pela infração:

(...)

V conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.15835, de 2001)

Pelo que se vê, a peça acusatória fiscal parte da análise importações realizadas pelo contribuinte FIRST S.A., e que acabou lhe imputando as seguintes condutas:

- (a) Efetuiu importações de proformas PET, declarando importar em nome próprio, ocultando os reais adquirentes das operações, mediante simulação e fraude;*
- (b) As operações foram realizadas, de fato, em nome dos terceiros;*
- (c) Praticou ato simulado, de venda no mercado interno, ocultando o verdadeiro negócio, que era a prestação de serviços de importação por conta e ordem de terceiro;*
- (d) Utilizou indevidamente benefício fiscal de ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina;*
- (e) Cedeu nome e documentos para os terceiros, reais importadores por conta e ordem, e que acobertaram relações obrigacionais de prestações de serviços e não de compra e venda;*

(f) “Resumindo, conclui-se que a empresa FIRST S/A ocultou (acobertou) o verdadeiro destinatário [dos bens] nas DI sob fiscalização, configurando a prática de ocultação do real comprador e responsável pelas operações de importação, mediante fraude e simulação.”

As condutas imputadas à FIRST justificaram a autuação pela prática de “interposição fraudulenta” de terceiros (art. 23, inciso V, do DL 1.455/76), e como as mercadorias já não mais existiam, na maioria dos casos houve a aplicação da pena de multa substitutiva da pena de perdimento, no percentual de 100% do valor aduaneiro da mercadoria.

Tenho, porém, que alguns elementos iniciais, a guisa de premissas, devem ser perquiridos antes que se possa chumbar definitivamente o acerto ou desacerto do ato fiscal, ou a lisura ou o deslize da conduta do contribuinte, até porque aqui estamos cuidando de uma questão capital, de expropriação do patrimônio do particular em virtude de uma acusação de fraude e simulação, que deve, antes de mais nada, estar suportada em prova robusta e inquestionável, convenhamos.

Está claro que o ato fiscal, ao imputar as condutas de ocultação do real adquirente a empresa FIRST S/A, desqualificou a “importação direta” para importação “por conta e ordem de terceiro”, e ao qualificar o ato como sendo “simulado”, foi textual em dizer que o **ato simulado** foi a compra no mercado externo com a subsequente venda no mercado interno (da FIRST – importadora, para o terceiro real adquirente: ATO SIMULADO; para FIRST prestadora de serviços de importação por conta e ordem, para real adquirente, tomador de serviços e real importador: ATO DISSIMULADO). Daí porque é indispensável para que esteja presente o instituto da “simulação”, que tenha concretamente havido o negócio jurídico simulado, o qual foi claramente apontado, qual seja: **prestação de serviços de “importação por conta e ordem”**.

Sabemos que em matéria de comércio exterior existem três modalidades de importação, a saber: direta, por encomenda, e por conta e ordem. Os ilustres Conselheiros desta Casa, Luiz Roberto Domingo e Ângela Sartori, em trabalho inserido no livro “Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF”, conceituam as três modalidades de importação, nos seguintes termos:

“A importação por conta própria é a tradicional modalidade de importação. É aquela modalidade de importação em que o importador adquire a mercadoria do exportador no exterior, fecha o câmbio em nome próprio, com recursos próprios, paga os tributos e a utiliza ou a vende no mercado interno para diversos compradores.

Note-se que nessa modalidade de importação tradicional o importador deverá fechar o câmbio e proceder ao pagamento diretamente ao exportador, recolhendo os tributos com recursos próprios...”

(...)

A importação por conta e ordem de terceiros é a operação pela qual uma empresa contratada, geralmente uma importadora, promove em seu nome o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra empresa em razão de contrato previamente firmado entre as partes e registrado na Receita Federal do Brasil – RFB.

O regramento da importação por conta e ordem foi dado pelos artigos 86 e 87 da IN n. 247 e ADI n. 07/02, os quais exigem determinados procedimentos e requisitos para sua caracterização. (...)

As operações por conta e ordem são aplicáveis tão somente nas hipóteses em que a importadora atua como prestadora de serviços, isto é, uma intermediária nas importações. Em decorrência desta condição, a importadora que atua por conta e ordem não pode, em qualquer situação, adquirir a propriedade das mercadorias importadas, possuindo somente a posse até a transferência para a empresa adquirente.

Sendo assim, na importação por conta e ordem de terceiros, a remessa da mercadoria da importadora para seus clientes não configura uma operação de venda, mas sim uma operação de remessa de mercadorias.

(...)

*A importação por encomenda é aquela em que a empresa importadora adquire no exterior com **recursos próprios** e promove o seu **despacho aduaneiro de importação**, a fim de revendê-las, posteriormente, a **uma** empresa encomendante previamente determinada, em razão de contrato entre elas, cujo objeto deve compreender, pelo menos, o prazo ou as operações pactuadas (art. 2º, § 1º, da IN SRF n. 634/06).*

*Assim, o importador deverá fazer a negociação com o exportador no exterior, adquirir a mercadoria junto ao exportador no exterior, providenciar sua nacionalização e a revender ao encomendante. **Importante salientar que tal operação tem, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria.** (...)*

Ressalte-se ainda que, diferentemente da importação por conta e ordem, no caso de importação por encomenda, a operação cambial para pagamento da importação deve ser realizada exclusivamente em nome do importador, conforme determina o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI – Título 1, Capítulo 12, Seção 2) do Banco Central do Brasil (Bacen). (...)”I

Quanto a importação direta, não há dúvidas. Ela é a clássica, na qual o importador importa para si próprio ou para seu consumo ou revenda. Ele assume todos os riscos e procedimentos e usa ou revende o produto. Não há participação de terceiro. Nesse caso, é típico que ocorram dois fatos geradores dos diversos tributos, aqueles incidentes no desembaraço aduaneiro relativos a importação e os outros na operação de venda no mercado interno.

Já no que diz respeito às outras duas modalidades, e agora buscando no próprio sítio na internet, vemos que a Receita Federal do Brasil distingue claramente as modalidades de importação “por encomenda” daquela “por conta e ordem”, de modo que, positivamente, são modalidades diversas, sendo que as mesmas se desiguam pelo fato de que, realmente, na modalidade “por encomenda”, o encomendante até pode escolher a mercadoria e mesmo participar de atos de negociação (conforme regra legal abaixo referenciada), mas há também duas operações, uma de importação, pelo importador, e outra de venda, deste para o encomendante, e nesse caso, quem assume todos os riscos da importação, tais como o pagamento do preço pela importação, riscos cambiais (oscilações etc.), é o importador e não o encomendante. Já na importação “por conta e ordem”, trata-se de mera prestação de serviços, não havendo “operação de venda no mercado interno”, e quem assume o risco da operação é o ordenante, por conta de quem a operação se realiza.

A análise dos e-mails que constam dos autos, dá conta de que os “supostos reais adquirentes” tiveram, uns mais e outros menos, algum conhecimento das negociações mantidas entre a FIRST e os exportadores sediados no exterior. Tal situação, a meu ver, caracteriza a hipótese do art. 11, §3º, da Lei nº 11.281/2006, pelo qual: “A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior”.

Esse preceito legal, em cotejo com a prova dos autos, colhida pela fiscalização, não firma a existência de importação “por conta e ordem”, mas antes afasta acusação de fraude ou simulação, firmando, a meu sentir, a certeza da existência, na pior (ou melhor) das hipóteses, de importação “por encomenda”.

No que diz respeito ao benefício do ICMS no Estado de Santa Catarina, relendo a legislação que implementou o denominado “PróEmprego”, não identifiquei nenhum condicionante que para usufruir do incentivo fiscal as importações devessem ser realizadas obrigatoriamente apenas por uma ou algumas dessas modalidades de importações (direta, por encomenda ou por conta e ordem); e, ainda, havia o benefício na revenda de mercadoria, mesmo para compradores fora do Estado, e não apenas para aqueles sediados em SC. Tais aspectos, no meu entendimento, acabam por retirar o possível interesse e até sentido lógico de se fraudar ou simular para ocultar o real adquirente, de modo que a questão do benefício do ICMS torna-se fator irrelevante para o deslinde da causa e para sustentar a aplicação da pena de perdimento por dano ao erário, porque não se presta para servir de “motivo” de eventual simulação ou fraude.

Outro aspecto incontroverso dos autos que entendo relevante para a conclusão, é o fato de que sempre quem efetivou o pagamento pelas importações foi a FIRST S.A. (fechamento de câmbio), e, portanto foi ela que assumiu os riscos da operação de importação (oscilações cambiais), subsequentemente emitindo nota fiscal de venda do produto para os “supostos reais adquirentes”. O fato de tais “supostos reais adquirentes” saberem os produtos que iriam adquirir, denota que tal operação poderia ser da modalidade “por encomenda”, mas jamais que se enquadraria na modalidade que foi capitulada pela autoridade fiscal, que foi taxativa em dizer tratar-se de operação “por conta e ordem” (§3º, do art. 11, da Lei 11.281/06).

Tal fator recebe destaque pelos ilustres Conselheiros Luiz Roberto Domingo e Ângela Sartori, no já citado artigo, ao concluírem sua exposição sobre a modalidade de “importação por encomenda”, diferenciando-a da “por conta e ordem”, a saber:

“Com efeito, cumpre desde já salientar que o artigo 12 da IN SRF 247/02 estabelece que, **SE** nas operações de importação houver utilização de recursos de terceiros, poderá ser presumida a operação ‘por conta e ordem

de terceiros' o que implicaria o suposto ilícito de interposição fraudulenta de terceiros.” – grifou-se.

*Veja-se que a operação de importação não pode ser por conta **OU** ordem. Deve ser por conta **E** ordem, de modo que o elemento pagamento é fundamental para qualificar essa espécie de importação, e sendo o pagamento feito pela importadora, com recursos próprios, a importação será ou direta ou por encomenda, não havendo espaço para a importação por conta e ordem. Não se poderia ter olvidado que os recursos sempre foram da FIRST S/A, e, portanto, a operação não seria por conta e ordem, mas quando muito “por encomenda”.*

Isto está claro inclusive na decisão da DRJ, que reconhece esse fato, mas relevam pelo fato de que, de todo modo, teria havido o fato “ocultação”. O mesmo se dá com a sentença prolatada pelo Excelentíssimo Magistrado Gaúcho, que concedeu parcialmente a segurança para algumas DI's na fronteira daquele estado, que reconheceu textualmente tratar-se-ia de operação de “importação por encomenda”.

E esse reconhecimento (que estamos diante de uma operação “por encomenda” e não de uma importação “por conta e ordem”), no meu entendimento, se afigura fundamental para o deslinde da questão pelo fato de que, não basta a “ocultação pura e simples”, essa ocultação deve ser qualificada pela fraude ou pela simulação, para que se qualifique como dano ao erário para os fins do art. 23, V, do DL nº 1.455/76.

O conceito de fraude, dado pelo artigo 72, da Lei 4.502/644, em cotejo aos fatos dos autos, deixa claro que aqui não se está diante da hipótese de fraude, pois que não se impediu ou retardou o fato gerador e nem se excluiu ou modificou suas características essenciais, pois que não se deixou de recolher os tributos nas operações. Portanto, como bem sustentado pelo fiscal autuante, se trataria de simulação, cujo ato simulado teria sido a

importação direta, e o ato dissimulado teria sido a “prestação de serviços” inerente à importação por conta e ordem.

*Se, porém, a importação não se qualifica legalmente como “por conta e ordem”, como reconhece a própria DRJ e mesmo os diversos elementos dos autos, e quando muito se qualificaria como “por encomenda”, que na verdade gera uma venda no mercado interno – tal e qual foi retratado nos documentos fiscais (o que põe em questionamento inclusive a má-fé que está insita na acusação fiscal) – não há como se extrair ou caracterizar a **simulação**. Até pode ter havido “ocultação”, mas não há “simulação”, pois que o ato dissimulado, que era a “prestação de serviços” inerentes a importação “por conta e ordem”, inexistente no caso.*

Não havendo simulação e nem fraude, não se preenche a hipótese legal do art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, e, conseqüentemente, não deve subsistir o lançamento em questão.

De qualquer forma, ainda que viesse a ser superada esta situação, quanto a responsabilidade solidária, do mesmo modo e pelos mesmos motivos, também não há como persistir, pois que, nos termos do art. 95, V, do Decreto-Lei nº 37/66, reportasse especificamente à imputação de responsabilidade solidária em caso de importação por conta e ordem, e não para os casos de importação por encomenda, caso que aqui está incontroverso que é a hipótese que realmente se molda ao fatos ocorridos.

Deste modo, mesmo que se resolva manter a autuação pelo fato de que houvesse ocultação, embora da pessoa do encomendante (o que seria inadmissível, pois que no meu ver estar-se-ia alterando o fundamento jurídico e a capitulação legal do lançamento e o motivo do ato tido por dissimulado), ainda assim, não se poderia estender a responsabilidade solidária por analogia, pois sabidamente a solidariedade não se presume.

No entanto, a análise de mérito, atinente à inexistência de ato dissimulado à fazer contraponto à simulação, e eu leva à inexistência de ato simulado, consequentemente, já são plenamente suficientes para que se conclua pela impossibilidade de manutenção do lançamento tributário, pois que não se consumou a hipótese legal que dá sustentação ao ato administrativo pertinente.

*Com efeito, com a vênua ao ilustre relator, acabo por divergir seu brilhante voto, e, consequentemente, voto no sentido de **dar provimento ao Recurso Voluntário**, cancelando-se a autuação, nos termos do que acima restou exposto.*

Como dito acima, a importação por encomenda é aquela em que uma empresa adquire mercadorias no exterior com recursos próprios e promove o seu despacho aduaneiro de importação, a fim de revendê-las, posteriormente, a uma empresa encomendante previamente determinada em contrato firmado entre ambas as empresas (a importadora e a encomendante).

Em resumo, o importador adquire a mercadoria no exterior, providencia sua nacionalização e a revende ao encomendante. Assim, para o importador contratado, a operação tem os mesmos efeitos fiscais de uma importação por conta própria. Em última análise, embora exista a obrigação do importador de revender as mercadorias importadas ao encomendante predeterminado, é o importador que deve dispor de capacidade econômica para o pagamento da importação e, de forma semelhante, e o encomendante que deve ter capacidade econômica para adquirir, no mercado interno, as mercadorias revendidas pelo importador contratado.

A despeito de a fiscalização ter enquadrado as operações de importação realizadas pela First como importação por conta e ordem, há manifestação expressa no Relatório de Ação Fiscal de que os recursos financeiros utilizados pela importadora eram próprios.

Ora, se é verdade que a First dispunha de recursos próprios para dar curso às operações de comércio exterior que foram objeto da autuação ora discutida, isso já seria suficiente para afastar o enquadramento da fiscalização, eis que, como visto, a importação por

conta e ordem pressupõe que os recursos empregados nas operações dessa natureza tenham origem alheia ao importador. Quando os recursos pertencem ao próprio importador, ou a importação é direta ou é por encomenda.

O fato de a First emitir notas fiscais de venda Brasal Embalagens Ltda., antes do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas não tem qualquer relevância para fins de caracterização da importação por conta e ordem, se a própria fiscalização admitiu que os recursos eram da First.

Cabe trazer que ainda que a First não tenha declarado as operações de importação de forma regular, considerando que tinha de antemão conhecimento de que as mercadorias importadas seriam vendidas à Brasal Embalagens Ltda., não confere a caracterização de fraude – mas apenas atesta que que descumpriu a obrigação de se declarar as operações como importação por encomenda, nos termos do art. 11 da Lei 11.281/06 e da IN SRF nº 634/06:

“Lei 11.281/06

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.”

“IN 634/06

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

Parágrafo único. Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente.

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 4º O importador por encomenda e o encomendante são obrigados a manter em boa guarda e ordem, e a apresentar à fiscalização aduaneira, quando exigidos, os documentos e registros relativos às transações em que intervierem, pelo prazo decadencial.

Art. 5º O importador por encomenda e o encomendante ficarão sujeitos à exigência de garantia para autorização da entrega ou desembaraço

aduaneiro de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou patrimônio líquido do importador ou do encomendante.

Parágrafo único. Os intervenientes referidos no caput estarão sujeitos a procedimento especial de fiscalização, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002, diante de indícios de incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira citada.

Art. 6º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.”

In casu, resta, assim, claro estarmos diante de uma operação por encomenda.

No que tange às operações alegadamente simuladas pela autoridade fazendária - vendas realizadas entre a First e a Brasal Embalagens Ltda., tem-se que não devem ser consideradas simuladas, eis que as vendas declaradas inequivocamente foram realizadas.

Sendo assim, depreendendo-se da análise dos fatos, não há como caracterizar a operação ora em discussão como fraude e simulação.

O que, por conseguinte, entendo que se deve afastar a imputação da multa pecuniária prevista no art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, e alterações posteriores, pois no presente caso, não houve fraude ou simulação. Ademais, de acordo com os dispositivos citados, vê-se claro que a aplicação da penalidade está vinculada a comprovação de fraude ou simulação, devendo-se manter afastada qualquer presunção dessas intenções.

Por fim cabe ainda discorrer que para a autoridade fazendária, a adquirente das mercadorias importadas, objeto da DI, foi a Recorrida – que, por sua vez, segundo essa autoridade, pretendia se manter acobertada nas importações em questão e, assim, se eximir das obrigações tributárias principais e acessórias, dentre elas a de se submeter a procedimentos fiscais de habilitação para atuar no comércio exterior, bem como, de outra ponta, se beneficiar de incentivo fiscal estadual conferido pelo Estado de Santa Catarina.

Não obstante, no caso vertente, a situação é diversa, pois, independentemente da conduta ou pretensão do fornecedora das mercadorias, a Recorrida é adquirente de boa-fé. Realizou compras de mercadorias de empresa regularmente instalada no país, mediante nota fiscal – o que foi comprovado nos autos.

Aqui, a intenção que motiva a empresa Brasal Embalagens Ltda., ao comprar as mercadorias da empresa **FIRST S/A** é *econômico-financeiro*, uma vez que, conforme constatado pela própria fiscalização, esta última empresa goza de benefícios fiscais de ICMS no Estado de Santa Catarina, benefício este que é conhecido como PRÓEMPREGO, capitulado na Lei Estadual nº 13.992/07.

Referida questão, legitimidade ou não do benefício fiscal em comento, é um problema dos Estados-membros da Federação e que, no presente caso, não serve para prejudicar a Recorrente, mas sim para beneficiá-la, já que demonstra a real intenção das partes envolvidas nesta operação, que apresenta notória índole econômica e não fraudulenta.

Logo, tenho para mim que as questões aqui postas afastam a intenção dolosa na prática de pretensa ocultação de real importador, o que me motiva, no presente caso, a manter integralmente os termos do voto do acórdão recorrido.

Vê-se que não houve nenhuma intenção de a Recorrida se ocultar na operação, vez que mantinha comunicação constante, até mesmo formal, diretamente com a fornecedora. O que, tal ato, já se direcionaria para infirmar a sua boa-fé.

Ora, a aquisição no mercado interno de mercadoria importada, mediante nota fiscal emitida por firma regularmente estabelecida gera a presunção de boa-fé do adquirente.

Nessa senda, em vista de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)
Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, redator designado.

Peço vênua à i. Relatora do processo para expor as razões pelas quais divirjo da decisão que propunha à solução da lide.

Discute-se exigência de multa por infração prevista no artigo 689, inciso XXII, § 1º, do Regulamento Aduaneiro - Decreto 6.759/09 - matriz legal Lei nº 10.637/02.

Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, caput e § 1º, este com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59):

(...)

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

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

(...)

§ 6º Para os efeitos do inciso XXII, presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 2º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59).

Como já tive a oportunidade de expressar em outras oportunidades, entendo que a conduta apenada está identificada no texto legal como ato de ocultação **(i)** do sujeito passivo, **(ii)** do real vendedor, **(iii)** comprador ou **(iv)** de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive, interposição fraudulenta de terceiros. A não comprovação da origem dos recursos empregados na atividade faz presumir a ocorrência da infração.

Quanto a isso, abre-se parênteses para esclarecer que o § 6º apenas introduziu uma presunção legal do ato ilícito. Não exsurge dele infração diferente da prevista no inciso V do artigo 23 do Decreto-lei 1.455/76 (redação do art. 59 do Lei 10.637/02). Em outras palavras, não há que se falar em "interposição presumida" e "interposição comprovada". A infração é uma só, os meios de comprová-la são muitos.

Antes de adentrar ao caso concreto, importa fazer uma breve digressão histórica em torno do assunto.

Ainda antes que fosse instituída pena específica para interposição fraudulenta de terceiros, os efeitos tributários das operações praticadas nessa modalidade negocial começaram a ser disciplinados. Por força do disposto no art. 77 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, o adquirente da mercadoria importada por conta e ordem de terceiro foi revestido da condição de responsável/solidário pelo imposto e pelas infrações praticadas.

Art. 32 - É responsável pelo imposto:

(...)

Parágrafo único. É responsável solidário:

(...)

III - o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Art. 95 - Respondem pela infração:

(...)

V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Foi também equiparado a estabelecimento industrial, tornando-se contribuinte de direito do Imposto sobre Produtos Industrializados. Outrossim, foram-lhe aplicadas as normas de incidência das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins próprias do importador.

Art. 79. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Art. 81. Aplicam-se à pessoa jurídica adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, as normas de incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS sobre a receita bruta do importador.

Com fundamento no art. 80 da MP nº 2.158-35/2001¹, a Secretaria da Receita Federal definiu requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro.

A Instrução Normativa 225/02² estabeleceu regras claras e rígidas para consecução do negócio. Esclareceu que a operação por conta e ordem de terceiro era aquela promovida em nome da pessoa jurídica para mercadoria adquirida por outra, mediante contrato previamente firmado. As informações a respeito da operação deveriam, obrigatoriamente, retratar a realidade, sob pena de perdimento das mercadorias importadas.

¹ Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora 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.

² "Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que opere por conta e ordem de terceiros será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.

Parágrafo único. Entende-se por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial.

(...)

Art. 4º Sujeitar-se-á à aplicação de pena de perdimento a mercadoria importada na hipótese de:

I - inserção de informação que não traduza a realidade da operação, seja no contrato de prestação de serviços apresentado para efeito de habilitação, seja nos documentos de instrução da DI de que trata o art. 3º (art. 105, inciso VI, do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966);

(...)"

Foi dois meses depois da IN SRF 225/2002 que a Lei 10.637/02 alterou o artigo 23 do Decreto-lei 1.455/76, criando pena específica para a interposição fraudulenta.

Mais tarde, a Lei 10.833/2003³ trouxe para o campo de incidência do imposto de importação a mercadoria objeto da pena de perdimento não localizada, consumida ou revendida.

Em 20/02/2006, a Lei 11.281/2006 previu nova modalidade de importação, denominada importação por encomenda⁴. A Instrução Normativa SRF nº 634/2006⁵ definiu as regras a serem observadas neste tipo de operação.

Como se vê, a opção pela importação por conta e ordem ou por encomenda traz relevantes requisitos e consequências: **(i)** obrigação de informar previamente à RFB a escolha dessa modalidade negocial, **(ii)** prestação de garantia como condição para a entrega de

³ Art. 77. Os arts. 1º, 17, 36, 37, 50, 104, 107 e 169 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passam a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 1º

.....

§ 4º O imposto não incide sobre mercadoria estrangeira:

(...)

III - que tenha sido objeto de pena de perdimento, exceto na hipótese em que não seja localizada, tenha sido consumida ou revendida." (NR)

⁴ 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.

§ 3º Considera-se promovida na forma do caput deste artigo a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)

⁵ Art. 2º O registro da Declaração de Importação (DI) fica condicionado à prévia vinculação do importador por encomenda ao encomendante, no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).

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

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

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

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

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

mercadorias, quando o valor for incompatível com seu capital social ou o patrimônio líquido; **(iii)** sujeição ao procedimento especial previsto na IN SRF 228/2002; **(iv)** responsabilidade solidária quanto ao imposto de importação; **(v)** responsabilidade conjunta ou isolada, quanto às infrações aduaneiras; **(vi)** sujeição ao pagamento dos tributos relativos ao IPI de sua saída por contribuinte por equiparação; **(vii)** sujeição ao pagamentos de PIS/Pasep e Cofins sob as normas de incidência sobre a receita bruta do importador.

A toda evidência, se se pretende discutir a imputabilidade da pena àquele que incorre na conduta especificada em lei, é preciso ficar claro que o debate não se encerra na prescrição geral e abstrata encontrada no inciso XXII do artigo 689 do Regulamento Aduaneiro. Requer que todo o esforço normativo empreendido pelo poder público para coibir conduta lesiva ao interesse comum seja levado em consideração. A fim de alcançar o adquirente ou encomendante da mercadoria importada por sua conta e ordem, sujeitando-o às mesmas normas e condições próprias do importador, e evitar que o papel de cada interveniente fosse dissimulado, foram definidas regras inflexíveis para atuação das empresas prestadoras de serviço de importação e importadoras por encomenda.

Com base nisso, parece-nos sempre despropositada a discussão acerca da qualificação do ato ou da extensão dos efeitos dele decorrentes. O regramento definido para operações com esta formatação deixa nítido a intenção de coibir a forma de agir do administrado, potencialmente lesiva ao interesse coletivo, sem a necessidade que se aponte o prejuízo causado ou que se comprove a presença do elemento volitivo nos atos praticados.

E, de fato, há muito as operações "triangulares" no âmbito do comércio exterior afetam decisivamente a condição da fiscalização tributária na identificação da pessoa com capacidade contributiva para responder pelos tributos devidos; assim como na indicação, com segurança, do enquadramento da operação nas regras de incidência não-cumulativa de impostos e contribuições; na definição da base de cálculo desses gravames; na avaliação da pertinência da aplicação de preço de transferência; determinação do valor aduaneiro das transações etc.

Pelo menos em tese, há inúmeras vantagens na prática de operações comércio exterior mediante a interposição ilícita de pessoas como: **(i)** burla aos controles da habilitação para operar no comércio exterior; **(ii)** blindagem do patrimônio do real adquirente ou encomendante, no caso de eventual lançamento de tributos ou infrações; **(iii)** quebra da cadeia

do IPI; **(iv)** sonegação de PIS e Cofins relativamente ao real adquirente, **(v)** lavagem de dinheiro e ocultação da origem de bens e valores, **(vi)** aproveitamento indevido de incentivos fiscais do ICMS. Isoladamente, para cada uma dessas situações há normas jurídicas aptas a sancionar o ato ilícito; contudo, o mais das vezes, a demonstração da finalidade pretendida pelo infrator ou mesmo do dano efetivo é improvável ou mesmo impossível, até porque a modalidade comercial de que se trata é particularmente suscetível à orquestração de papéis. Foi por essa razão que as regras de conduta foram definidas com o rigor que se observa.

O ponto de partida dessa regulamentação foi a interpretação que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional deu ao disposto no artigo 31 do Decreto-Lei nº 37/66 que, como se sabe, especifica como contribuinte do imposto de importação aquele que promove a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional⁶. Conforme entendeu (Parecer PGFN CAT 1.316/01), o contribuinte do imposto é a pessoa cujo nome aparece no conhecimento de carga como sendo o proprietário da mercadorias importadas, independentemente de quem esteja efetivamente interessado na aquisição ou fizer as negociações prévias. Como consequência, os procedimentos fiscais levados a efeito no âmbito da RFB passaram a indicar, como importador, a pessoa informada como tal nas declarações de importação, mesmo que, na ótica de uns ou de outros, um terceiro fosse quem, verdadeiramente, "promovesse o ingresso das mercadorias em território nacional". No mesmo esteio, criaram-se instrumentos legais capazes de resguardar os interesses do Erário, por meio das equiparações e condições para as operações por conta e ordem e por encomenda. A falta de informação fidedigna, pelo potencial lesivo que representa, foi tratada como infração gravíssima, sujeita à pena de perdimento dos bens, por dano ao Erário.

Cumpra mencionar que não há inovação na graduação da pena associada à conduta do agente. A observação das demais hipóteses de infração por dano ao Erário previstas na legislação aduaneira evidencia essa prática.

CAPÍTULO II

DO PERDIMENTO DA MERCADORIA

⁶ **Decreto 6.759/09**

104. É contribuinte do imposto (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 31, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º):

I - o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro;

Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-Lei no 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei no 1.455, de 1976, art. 23, caput e § 1o, este com a redação dada pela Lei no 10.637, de 2002, art. 59):

(...)

II - incluída em listas de sobressalentes e de provisões de bordo quando em desacordo, quantitativo ou qualitativo, com as necessidades do serviço, do custeio do veículo e da manutenção de sua tripulação e de seus passageiros;

III - oculta, a bordo do veículo ou na zona primária, qualquer que seja o processo utilizado;

IV - existente a bordo do veículo, sem registro em manifesto, em documento de efeito equivalente ou em outras declarações;

V - nacional ou nacionalizada, em grande quantidade ou de vultoso valor, encontrada na zona de vigilância aduaneira, em circunstâncias que tornem evidente destinar-se a exportação clandestina;

VI - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembaraço tiver sido falsificado ou adulterado;

VII - nas condições do inciso VI, possuída a qualquer título ou para qualquer fim;

VIII - estrangeira, que apresente característica essencial falsificada ou adulterada, que impeça ou dificulte sua identificação, ainda que a falsificação ou a adulteração não influa no seu tratamento tributário ou cambial;

(...)

XI - estrangeira, já desembaraçada e cujos tributos aduaneiros tenham sido pagos apenas em parte, mediante artifício doloso;

XII - estrangeira, chegada ao País com falsa declaração de conteúdo;

(...)

XVII - estrangeira, em trânsito no território aduaneiro, quando o veículo terrestre que a conduzir for desviado de sua rota legal, sem motivo justificado;

(...)

XIX - estrangeira, atentatória à moral, aos bons costumes, à saúde ou à ordem públicas;

XX - importada ao desamparo de licença de importação ou documento de efeito equivalente, quando a sua emissão estiver vedada ou suspensa, na forma da legislação específica;

XXI - importada e que for considerada abandonada pelo decurso do prazo de permanência em recinto alfandegado, nas hipóteses referidas no art. 642; e

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

Como é fácil perceber, grande parte das infrações identificadas como dano ao Erário tem pouca ou nenhuma relação direta com o efetivo prejuízo aos cofres públicos. São infrações de conduta, se não vejamos: mercadoria (i) Em listas de sobressalentes (...) quando em desacordo com as necessidades do serviço; (ii) oculta, a bordo do veículo; (iii) destinadas à exportação clandestina; (iv) quando o documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado; (v) em trânsito no território aduaneiro, quando o veículo terrestre (...) for desviado de sua rota legal (vi) estrangeira, atentatória à moral, aos bons costumes, à saúde ou à ordem públicas; (vii) importada ao desamparo de licença de importação ou documento de efeito equivalente, quando a sua emissão estiver vedada ou suspensa (...) e outras.

O saudoso Ministro Teori Zavascki, quando ainda Ministro do Superior Tribunal de Justiça, proferiu relevante manifestação sobre o tema, em decisão tomada nos autos do recurso especial nº 954.526 - PR (2007/0116642-0):

No que diz respeito ao dano, destaco que a pena de perdimento, visa resguardar não apenas o interesse financeiro do Fisco, mas também regular as relações de comércio exterior e proteger a indústria nacional. Se o perdimento não prescinde da demonstração do dano para sua aplicação, não é menos verdade que, por vezes, o dano está caracterizado pela dificuldade imposta pela conduta do importador à fiscalização aduaneira, cuja incumbência é, por norma constitucional, da Receita Federal.

Convém destacar, ainda, que, não embarcado o restante da mercadoria, poderia ela ser vendida no mercado interno, sem a incidência de tributos, propiciando riquíssimo ganho às apelantes. O dano ao erário, assim, seria inconteste, porque, com os benefícios fiscais (através da simulação de exportação), a apelante deixaria de recolher os tributos devidos (II, ICMS, dentre outros), fato que repercutiria na formação dos preços ao consumidor. (grifos meus)

Percebe-se na conjugação dos verbos grifados no texto especial atenção ao dano potencial das circunstâncias descritas. Não há menção a prejuízo causado, mas ao risco que a conduta em si representa.

Com base em todas as considerações precedentes, conclui-se que as regras de conduta definidas pelo Poder Público para a atuação de empresa importadora por conta e ordem ou por encomenda e a própria infração por interposição fraudulenta, que as integra, constituem elemento essencial de controle das operações de comércio exterior. Condicionar a imputação de pena à demonstração do efetivo prejuízo ou a demonstração do elemento volitivo subtrair-lhe-ia a própria essência instrumental, como meio apto a viabilizar o monitoramento fiscal dos atos praticados pelo particular.

Feitas as considerações preambulares, passo ao exame do caso concreto.

Compulsando os autos, identificam-se no corpo do acórdão recorrido, as evidências de que a importação de mercadorias, pela First, estava previamente destinadas à empresa Brasal Embalagens. Observe-se (e-folhas 3.032).

A operação de importação realizada pela First S/A e o envolvimento da empresa Brasal Embalagens Ltda. nas operações realizadas

O cerne da lide é o conjunto de operações que a Fiscalização Aduaneira entende, terem constado como importador a empresa First S/A, mas cujo real adquirente era a empresa Brasal. A apuração envolve a observância dos documentos e fatos trazidos aos autos pela Fiscalização.

A forma de operação das operações realizadas foi descrita no relatório e merece uma análise em razão das provas constantes dos autos. A fiscalização identificou por diversos informações e documentos fiscais a relação da First com empresas que atuavam na área da produção e envasamento de refrigerantes, atuando como importadora e fornecedora de preformas. O trabalho da auditoria da receita federal foi detalhado e consegue comprovar de forma inequívoca o modo de operação. A seguir detalho informações extraídas do relatório fiscal, que motivaram a exigência fiscal.

i) A Fiscalização identificou a existência de emissão de Notas Fiscais, na mesma data de liberação das mercadorias pela Alfândega, configurando que as mercadorias importadas já estavam com a destinação para Brasal. (fl.25)

"Conforme demonstrado na Tabela 2.5, verificamos que o fato ocorrido com relação às datas de emissão das notas fiscais de saída e de entrada durante o procedimento especial de controle acima relatado, longe de ser um engano da empresa FIRST, é uma prática corrente da empresa. Os dados da citada tabela revelam que as notas de saída (venda) para a empresa Brasal eram emitidas, em regra, na mesma data da liberação das mercadorias na fronteira, sendo a emissão das notas de saída sempre em ato contínuo à emissão das notas fiscais de entrada. Ora, a empresa FIRST "vendia" as preformas PET antes mesmo de elas terem sido nacionalizadas e, portanto, estarem aptas a entrar em seu estoque. Isto demonstra claramente que as mercadorias, relacionadas nas DI sob análise e mencionadas na Tabela 2.5 tinha como destinatários predeterminados a empresa Brasal."

ii) A Fiscalização identificou a ligação documental para amparar a logística da importação e transporte de mercadoria, vinculado às importações ao transporte e a emissão de

documentos fiscais, conforme se verifica no trecho abaixo extraído do relatório fiscal. (fl. 27)

“Para cada processo de importação era feita vinculação, documento a documento. Eram emitidas para cada processo, uma nota fiscal de entrada global que relaciona todas as mercadorias daquele processo/DI e várias notas fiscais de entradas parciais emitidas para acompanhar os transportes parciais (transporte fracionado). A nota fiscal de entrada global traz todas as informações do processo (seu código IMPXXXXXX, o número da DI, o número da Fatura Comercial (invoice)) e cada nota fiscal de entrada parcial traz, em seu corpo, o número da nota global. Importante notar também que, para controle da FIRST e do real adquirente da mercadoria, no corpo da nota fiscal de saída, além do número identificador do processo ao qual pertenciam as mercadorias, consta o número da fatura de importação da mesma, emitida pelo exportador no exterior”

iii) A Fiscalização demonstra com riqueza de detalhes a vinculação entre as Declarações de Importação DI e as Notas Fiscais de Saída, comprovando a vinculação das importações a venda realizada à Brasal, confirmando que as importações foram realizadas para serem entregues a Brasal. “A Tabela 3 resume os dados referentes às importações realizadas extraídos do SISCOMEX (informações das DI), das Notas Fiscais de entrada e saída apresentadas pela empresa, da contabilidade (apresentada em meio magnético), e das informações dos pagamentos referentes às vendas dos produtos importados e dos contratos de câmbio, também apresentadas pela empresa. A Tabela 3 mostra as 60 operações realizadas pela FIRST no período de novembro de 2007 a junho de 2009 como importador direto de garrafas PET, onde as mercadorias importadas foram destinadas à Brasal. Já vimos que cada importação realizada é destinada a apenas uma empresa (Brasal) em sua totalidade. Este fato é verificado comparando a quantidade total e o tipo (descrição) das mercadorias constante de cada DI com a quantidade total e o tipo (descrição) das mercadorias nas notas fiscais de saída, sempre iguais, assim como destinadas a um único cliente. A vinculação entre quantidade de mercadorias de uma DI suas notas fiscais de saída pode ser verificada na tabela 3, onde vinculação entre DI e notas fiscais de vendas correspondentes que deram saída às mercadorias importadas (ou meio desta DI) foi feita pelo número de controle interno a empresa FIRST (vide explicação do item 5.2.1), uma vez que esse número é sempre mencionado nas notas fiscais de entrada global e nas notas fiscais de saída das mercadorias importadas por uma DI, bem como nos livros contábeis. Cada DI possui um código do tipo “IMPXXXXXX” e esse código é informado na nota fiscal de entrada global da citada DI e nas notas fiscais de saída, sendo possível fazer uma perfeita vinculação entre a

mercadoria importada por uma DI e sua venda nas notas fiscais de saída. Observouse então que TODAS as mercadorias de uma DI são sempre destinadas a uma única empresa, no presente caso, Brasal Embalagens Ltda. O fato de as notas fiscais de saída serem emitidas muitas vezes em sequência às notas fiscais de entrada (item 5.2.1) e na mesma quantidade e tipo (item 5.2.2) mostra que as mercadorias importadas tinham um destinatário pré-determinado."

iv) A investigação da Fiscalização verificou que a empresa não apresentava estoques de preformas importadas, sendo os produtos enviados diretamente após o desembaraço aduaneiro para os seus reais adquirentes. O funcionamento do estoque da empresa foi detalhado no Relatório Fiscal. (fl.

"Ao analisar a contabilidade da empresa, notamos que não existe estoque de preformas PET na empresa FIRST, na realidade o saldo do estoque é muitas vezes credor, ou seja, toda mercadoria importada é imediatamente destinada a uma terceira empresa. As notas fiscais de entrada e saída das preformas PET emitidas em sequência já é um indicativo de que realmente não seria possível haver estoque dessas mercadorias na FIRST. Este fato foi questionado ao Senhor Natanael que, em declaração prestada à fiscalização (Termo Declaração Diretor) informou que "nunca aconteceu de a mercadoria importada não ter sido vendida e nem mesmo de ter permanecido em estoque por longo período". Na verdade esse estoque não existe, já que as mercadorias importadas são entregues diretamente aos reais adquirentes. Os gráficos de séries temporais de saldos dos períodos de 2007, 2008 e 2009 mostram a evolução do saldo contábil do estoque de garrafas PET (conta 1.1.03.01.017 MERCADORIAS IMPORTADAS GARRAFAS PET) no período de registro das importações analisadas. Verificamos que o saldo apresenta picos lançamentos das notas fiscais de entrada para liberação das importações – e retorna a zero – lançamento das notas fiscais de saída, evidenciando que, contabilmente, os produtos importados apenas passavam pela empresa e eram imediatamente destinados a seus reais adquirentes."

v) Os pagamentos referentes as mercadorias não guarda relação com as Notas Fiscais de Saída, mas com os processos de importação, conforme apuração dos registros financeiros na contabilidade da empresa First, detalhados no relatório fiscal (fl. 34)

"Começamos esta análise com o primeiro pagamento relacionado com cada DI, verificamos que o valor é sempre igual ao valor dos impostos pagos na importação, nos casos analisados PIS e COFINS já que as importações são originárias do MERCOSUL, e a alíquota do IPI é zero, e ocorre sempre sete dias após o registro da DI, ou em

raros casos muito próximo disso. Tomando como exemplo a primeira DI da Tabela 3, a de número 07/16611745, vemos que a data de seu registro foi 29/11/2007 e os impostos recolhidos totalizaram R\$ 170.391,16. Na seção da tabela 3 referente aos pagamentos realizados confirmamos o pagamento do mesmo valor dos impostos que ocorreu 12 dias após o registro da DI. A regra observada quanto aos pagamentos é que existam mais dois pagamentos relacionados a cada importação e, eventualmente, um quarto pagamento de pequeno valor, algumas vezes, inclusive negativo, tipicamente referente a algum ajuste, provavelmente de câmbio, neste caso, ajuste ao valor de liquidação dos contratos de câmbio. Embora nem todos os “pagamentos” negativos tenham sido informados à fiscalização, verificamos nos registros contábeis da empresa que eles são bastante numerosos."

iii) A empresa First foi intimada a apresentar mensagens trocadas com seu transportador a empresa TORA. Em procedimento posterior, a Fiscalização realizou diligência na empresa TORA transportadora, que franqueou o acesso à correspondência eletrônica trocada entre a transportadora, a First e as empresas fabricantes de bebidas

Comparando os dois conjuntos de mensagens, a Fiscalização identificou diversas divergências entre as mensagens que foram apresentadas pela First e aquelas encontradas nos computadores da empresa TORA. Segundo consta do trabalho fiscal, as mensagens apresentadas pela First foram editadas, sendo suprimidas as informações que vinculavam as operações de importação com a empresa Brasal e o envolvimento com a empresa Cristalpet (fabricante dos produtos no exterior). Abaixo as divergências encontradas pela Fiscalização. (fls. 34 a 41)

"A partir desta constatação, procedeu-se a uma comparação entre as mensagens apresentadas pela FIRST e as obtidas na diligência junto à empresa TORA. Verificou-se que em algumas mensagens apresentadas pela FIRST houve edição do conteúdo, com o intuito de excluir o nome da empresa destinatária da mercadoria, no caso das DI sob procedimento especial, a empresa Brasal, dando a entender que a definição das preformas era efetuada pela FIRST.

Como exemplo, podemos mencionar as seguintes mensagens (as partes em que as mensagens divergem foram grifadas e estão no documento EMAILS DIVERGENTES):

1) Mensagem de Gabriela Vergílio (funcionária da FIRST) para Inácio Severi (da Cristalpet) e Marize Bezerra Marques (funcionária da BRASAL), datada de 25 de maio de 2009:

O que consta na mensagem apresentada pela FIRST :

“Boa tarde Ignácio,

Podes nos informar com precisão que data será carregada a carreta de 28 gramas e 22 verde zero que está pedente para a FIRST. Pela programação esta carga já deveria estar no nosso armazém.

Gentileza informar também sobre a 38 azul aquarius pois estamos sem estoque. Aguardo,

Obrigada,”

O que consta na mensagem obtida na caixa de correios corporativa do gerente da empresa TORA:

“Boa tarde Ignácio,

Podes nos informar com precisão que data será carregada a carreta de 28 gramas e 22 verde zero que está pedente da BRASAL. Pela programação esta carga já deveria estar na BRASAL desde o dia 19.

Gentileza informar também sobre a 38 azul aquarius pois eles estão sem estoque e necessitando desse tipo de preforma.

Aguardo,

Obrigada,”

(...)

À luz dos fatos apurados pela Fiscalização Federal, não vejo como deixar de reconhecer que as importações não foram realizadas na modalidade *por conta própria*, mas no interesse de terceiro, ao qual estavam previamente destinadas; no caso em apreço, à empresa Brasal Embalagens.

Uma vez que isto esteja claro, necessário que se decida acerca das questões jurídicas postas nos autos, em relação à correta interpretação da legislação tributária aplicável à situação fática identificada.

Quanto a isso, releva dizer que não vejo como possa prosperar o entendimento de que houve alteração de critério jurídico, ausência de subsunção dos fatos à norma, ou qualquer outro vício ou imprecisão que maculasse o procedimento fiscal, a decisão de piso, ou que, com base em qualquer outra interpretação do direito aplicável, importasse na dispensa da exigência consignado nos autos, com base em suposta revisão do enquadramento dos fatos apurados pelo Fisco, já por ocasião da decisão de primeira instância, quando considerou que a operação estaria melhor enquadrada como importação por encomenda e não

importação por conta e ordem, como entenderam os Auditores-Fiscais autuantes. De fato, em consonância com os fundamentos até aqui declinados, demonstra-se absolutamente irrelevante o fato de a simulação ter origem em operação realizada por encomenda de outro ou por conta e ordem daquele. O elemento nuclear da simulação encontra-se na confrontação entre a operação declarada ao Fisco, que foi de importação por conta própria, e operação efetivamente levada a efeito pelo contribuinte, que, conforme demonstrado nos autos, não pode ser reconhecida como tal. É de interesse secundário o enquadramento das operações como tendo sido realizadas por encomenda ou por conta e ordem de terceiros. O que importa saber é se a conduta declarada pelo contribuinte é ou não condizente com aquilo que foi apurado e comprovado pela Fiscalização Federal. No caso concreto, não era. Disso decorre a prática de conduta passível de ser apenada pela aplicação do disposto na legislação retrocitada.

Sob outra perspectiva, é possível dizer que a infração, por ocultação ou por interposição, nada tem a ver com o título sob o qual dar-se-ia a importação se tivesse sido corretamente declarada: se por encomenda ou por conta e ordem. A infração ocorre no momento em que o é declarado como sendo por conta própria, operação realizada por conta e ordem e/ou por encomenda de outro, ocultando, por interposição, a pessoa jurídica que estava por trás das transações.

Na mesma toada, como já foi dito na parte introdutória do vertente voto, a discussão acerca da imputabilidade da pena àquele que incorre na conduta especificada em lei não se encerra na prescrição geral e abstrata encontrada no inciso XXII do artigo 689 do Regulamento Aduaneiro, requer que todo o esforço normativo empreendido pelo poder público para coibir conduta lesiva ao interesse comum seja levado em consideração.

A fim de alcançar o adquirente ou encomendante da mercadoria importada por sua conta e ordem, sujeitando-o às mesmas normas e condições próprias do importador, e evitar que o papel de cada interveniente fosse dissimulado, foram definidas regras inflexíveis para atuação das empresas prestadoras de serviço de importação e importadoras por encomenda.

Não há que se falar, portanto, em qualificação do ato, se doloso ou de boa-fé, ou da extensão dos efeitos dele decorrentes - com ou sem prejuízo ao Erário. O regramento definido para operações realizadas por conta e ordem de terceiro ou no interesse de terceiro encomendante deixa nítida a intenção de coibir a forma de agir do administrado,

Processo nº 10983.721008/2012-92
Acórdão n.º **9303-007.451**

CSRF-T3
Fl. 38

potencialmente lesiva ao interesse coletivo, sem a necessidade que se aponte o prejuízo causado ou que se comprove a presença do elemento volitivo nos atos praticados.

Isto posto, com base nos fundamentos expendidos, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal