



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

Processo nº	10983.721265/2014-96
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3301-004.054 – 3^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
Sessão de	27 de setembro de 2017
Matéria	INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS - MULTA POR DANO AO ERÁRIO
Recorrente	IDB DO BRASIL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 17/03/2011, 08/07/2011, 21/07/2011

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO, REAL COMPRADOR E RESPONSÁVEL PELAS OPERAÇÕES. DANO AO ERÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE APREENSÃO DAS MERCADORIAS. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO. CABIMENTO. Nos termos do art. 23, inciso V, c/c o §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias estrangeiras, na importação, na hipótese de ocultação do real comprador ou responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros; sendo tais infrações punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, quando a esta não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida.

RECURSOS DE TERCEIROS UTILIZADOS PARA A REALIZAÇÃO DE IMPORTAÇÕES. PRESUNÇÃO DE IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS.

O art. 27 da Lei nº 10.637/02 estabelece que a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

MULTA APLICÁVEL.

A multa disposta no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 não substitui nem revoga a multa prevista no art.23, inciso V, parágrafo 1º do Decreto-lei 1.455/1976.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

José Henrique Mauri - Presidente substituto.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Henrique Mauri (Presidente substituto), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Marcos Roberto da Silva (Suplente convocado), Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela IDB DO BRASIL contra o Acórdão nº 16-071.443, proferido pela 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo, no qual foi julgada improcedente a impugnação apresentada.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório constante do acórdão recorrido, em parte:

Em 07/10/2014 foi lavrado **Auto de Infração** (fls. 02/39) para a imposição da multa capitulada no art. 23, parágrafo 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 07/04/1976, com a redação alterada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002, combinada com o artigo 81, inciso III, da Lei 10.833/2003, no valor total de [...], referente à conversão da pena de perdimento em multa correspondente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas através das D.I.s nºs 11/0488899-0, 11/1260298-6 e 11/1354857-8, registradas respectivamente em 17/03/2011, 08/07/2011 e 21/07/2011 em decorrência da ocultação do sujeito passivo.

Segundo o Relatório Fiscal, parte integrante do Auto de Infração, o real adquirente e beneficiário destas importações foi a empresa **ARQUITECH BR REPRESENTAÇÃO COMERCIAL LTDA**, doravante denominada **ARQUITECH**, responsável solidária no Auto de Infração.

A fiscalização baseou suas conclusões em razão das seguintes constatações:

- *A IDB do Brasil atuou como mera intermediária nas operações de importação sob fiscalização, já sabendo antes do registro das declarações de importação a quem se destinavam as mercadorias importadas.*
- *A IDB do Brasil procurou ocultar do fisco, no decorrer tanto do procedimento de despacho aduaneiro quanto no decorrer da presente fiscalização, que as mercadorias constantes das DI sob fiscalização, por ela importadas, tinham destinatário predeterminado, no caso, a empresa Arquitech.*
- *A emissão das notas fiscais de venda em data coincidente às das notas fiscais de entrada, todas com coincidência qualitativa e quantitativa das mercadorias importadas nas DI a que ser referem, além da saída das mercadorias importadas direto do porto onde ocorreu o desembarque aduaneiro para a empresa Arquitech, mostra que o real adquirente já era conhecido pela IDB antes mesmo de a importação ocorrer e que a mercadoria importada não chegou a entrar no estoque da empresa IDB, sendo encaminhada diretamente para a empresa Arquitech.*
- *Os pagamentos referentes às mercadorias importadas realizados pela Arquitech à IDB não guardam relação com as notas fiscais de saída mas sim com os processos de importação.*
- *As operações de importação realizadas pela IDB, por suas características apresentadas nos itens acima do relatório, não se enquadram como importação por conta própria, mas sim como importação por conta e ordem de terceiros.*

Cientes do Auto de Infração conforme despacho de fls. 174, a IDB apresentou, em 07/11/2014, a impugnação de fls. 176/194 e documentos seguintes, e, a empresa Arquitech, em 01/12/2014, a impugnação de fls. 250/260.

A IDB alegou:

- a exigência fiscal mostra-se indevida, à medida que as operações de importação foram realizadas de forma lícita e regular, bem como ausentes os pressupostos caracterizadores da interposição fraudulenta. Não foi, ademais, demonstrada a alegada ocorrência de fraude ou de simulação;
- os indícios não são idôneos nem tampouco suficientes para se concluir pela caracterização da interposição fraudulenta no caso concreto;
- a Impugnante é empresa atuante no comércio exterior desde 2006, período no qual realizou, com recursos próprios, diversas operações de importação sem jamais ter sido acusada da prática de interposição fraudulenta;
- a margem de lucro da operação de venda para a Arquitech (a suposta "importadora oculta") denota que a Impugnante atuou com autonomia negocial, não podendo ser considerada, simples "testa de ferro" na operação;

- não seria crível exigir que a Impugnante tivesse que aguardar a nacionalização dos bens importados para, apenas então, procurar no mercado interno eventuais interessados em sua aquisição;
- nota-se que a fiscalização, além de não demonstrar a falta de capacidade financeira da Impugnante, presumiu a utilização de recursos de terceiro nas operações de importação pelo simples fato de que os pagamentos informados na contabilidade da mesma não coincidiram com os valores das transferências informadas pela adquirente;
- no curso da fiscalização foram apresentadas provas documentais de que todas as despesas com o Siscomex, com os tributos incidentes na importação e o fechamento de câmbio foram pagos e debitados diretamente em conta corrente de titularidade da Impugnante e dos despachantes aduaneiros indicados nas DIs;
- que houve um excesso na interpretação dos fatos. Afinal, não houve emprego de recursos de terceiros e as operações foram absolutamente compatíveis com a capacidade financeira da importadora;
- a Jurisprudência do CARF tem se manifestado reiteradamente no sentido de que, para aplicação da pena de perdimento baseada na ocultação do real adquirente ou importador, assim como na interposição fraudulenta de terceiros, deve-se **encontrar respaldo em provas inequívocas**;
- a Impugnante tinha capacidade financeira e porte econômico absolutamente compatíveis com as importações realizadas;
- o Regime Especial de Icms do Estado de Santa Catarina (TTD), pode ser aplicado em qualquer operação de importação de mercadoria para revenda, mesmo - se fosse esse o caso - em operações de importação por conta e ordem (doc. 05);
- a multa substitutiva da pena de perdimento, apesar da natureza de sanção administrativa, visa ao resarcimento do Estado pelos danos causados, na sua expressão econômico-financeira;
- as mercadorias, como já destacado, foram importadas e nacionalizadas por conta e risco da Impugnante que, no mercado interno, as revendeu com margem de lucro e pagamento de todos os tributos incidentes na operação, inclusive o IPI;
- diante da ausência de comprovação do efetivo dano ao Erário, bem como da ocultação "mediante fraude ou simulação", mostra-se totalmente descabida a aplicação da multa prevista no art. 23, V, § 3Q, do Decreto-Lei nº 1.455/1976;
- por outro lado, caso se entenda pela ocorrência da infração (o que se admite apenas para efeitos de argumentação), deve-se ter presente que, com o advento da Lei nº 11.488/2007, a multa de 100% do valor aduaneiro (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3Q) deixou de ser aplicável ao importador ostensivo;

- a legislação superveniente, em seu art. 33, estabeleceu sanção específica aplicável na hipótese de pessoa jurídica que ceder o nome para realização de operações de comércio exterior. Cita Acórdãos do CARF;
- na hipótese de manutenção da exigência fiscal (o que se admite apenas para fins de argumentação), requer-se a redução da multa aplicada para 10% (dez por cento) do valor da operação, em consonância com o princípio da especificidade e retroatividade da lei da mais benigna, previsto no art. 106, II, "c", do CTN.

A empresa Arquitech por sua vez alegou:

- a multa aplicada é totalmente improcedente, visto que a Impugnante, na condição de adquirente de boa-fé, não pode ser responsabilizada por eventual irregularidade no processo de importação;
- a Impugnante adquiriu as mercadorias de procedência estrangeira no mercado interno de pessoa jurídica regularmente estabelecida, mediante emissão das respectivas notas fiscais, ora acostada;
- eventual irregularidade no processo de importação deve ser atribuída exclusivamente à empresa IDB do Brasil Trading Ltda;
- a pena de perdimento, somente pode ser aplicada quando as mercadorias de procedência estrangeira não estiverem acompanhadas da nota fiscal, nos termos do que determina o art. 87, II, da Lei nº 4.502/1964;
- a forma e as condições de pagamento foram ajustadas com a empresa IDB do Brasil no momento da compra, não tendo conhecimento de que, eventualmente, a mesma poderia utilizar os valores para pagamento dos custos da importação das mercadorias;
- a Auditora-Fiscal não demonstrou a ocorrência do dano ao Erário, como determina o art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, limitando-se na fundamentação da infração a afirmar que houve quebra da cadeia do IPI e utilização indevida do benefício fiscal relativo ao Icms, o que "em tese" configuraria fraude tributária;
- no que se refere ao Icms, por se tratar de regime especial concedido pelo Estado de Santa Catarina, não cabe ao fisco federal qualquer alegação relativa ao interesse arrecadatório dos demais Estados;
- diante da ausência de comprovação do efetivo dano ao Erário e da ocorrência de fraude ou simulação, totalmente improcedente a aplicação da multa substitutiva prevista no art. 23, V, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976;
- requer o cancelamento da multa aplicada.

O citado acórdão decidiu pela improcedência da impugnação, assim
ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 17/03/2011, 08/07/2011, 21/07/2011

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS.

A importação de mercadorias destinadas a terceiro oculto, o real responsável pela operação, dá ensejo à pena de perdimento, ou sua conversão em multa (sempre que as mercadorias sujeitas àquela penalidade tiverem sido dadas a consumo, por meio da sua comercialização), aplicável ao importador, pela caracterização de interposição fraudulenta na importação. (Decreto-Lei nº 1.455/76, artigo 23, V).

QUALIFICAÇÃO DOS SUJEITOS PASSIVOS NA IMPORTAÇÃO REALIZADA COM INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS.
Na importação realizada com interposição fraudulenta de terceiro, em que for identificado o real adquirente da mercadoria, tanto o importador oculto como o ostensivo podem ser qualificados como contribuintes dos tributos e penalidades incidentes na operação, exceto em relação à multa por cessão do nome, que é específica da interposta pessoa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com a improcedência da impugnação, apenas a IDB interpôs recurso voluntário, basicamente repetindo os argumentos arroladas em sede de impugnação. Alega: a fragilidade dos indícios apontados pela fiscalização, afirmando que "realizou importações diretas" e que as mercadorias teriam sido revendidas à ARQUITECH"; a ausência dos pressupostos de caracterização da infração, não tendo havido fraude ou simulação no caso concreto; e o princípio do *ne bis in idem, argumentando que* com o advento da Lei nº 11.488/2007, a multa de 100% do valor aduaneiro (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º) deixou de ser aplicável ao importador ostensivo. Ao final, pede o cancelamento integral da exigência fiscal, e alternativamente, a redução da multa aplicada para 10%.

A ARQUITECH, responsável solidária na autuação em tela, não apresentou recurso no prazo legal, tendo sido lavrado o competente termo de preempção (fl. 321).

Foi-me distribuído o presente processo para relatar e pautar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Relator.

O recurso voluntário da IDB é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade.

O auto de infração em pauta refere-se à conversão da pena de perdimento ocultação do sujeito passivo em multa correspondente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, por ter sido demonstrada a ocultação do sujeito passivo. A fiscalização concluiu que a importações autuadas, realizadas ostensivamente como por conta própria da IDB, foram, de fato, operações por conta e ordem da ARQUITECH BR. Reproduzo abaixo, como fez o acórdão recorrido, trechos da autuação que trazem as provas de tal simulação:

"Essa conclusão se baseou nos dados escriturados na contabilidade da empresa IDB, além dos documentos e informações obtidos/prestados tanto pela empresa IDB do Brasil quanto pela empresa Sarel, todos citados nos indícios e provas constantes do item 4.2 do presente relatório."

[...]

4.2 Da análise das informações e documentos apresentados

4.2.1 Da proximidade das datas de emissão das notas fiscais de entrada e saída'

.../...

as notas de saída foram emitidas na mesma data da nota fiscal de entrada. Isso nos revela que a mercadoria importada não chegou a fazer parte do estoque de mercadorias da empresa IDB, pois no dia em que a nota fiscal de entrada das mercadorias importadas foi emitida, o que representa a data da entrada destas mercadorias no estoque da empresa IDB, também foi emitida a nota fiscal de saída destas mercadorias para a empresa Arquitech, ou seja, a mercadoria não chegou a constar do estoque de mercadorias da empresa IDB. Isto demonstra claramente que as mercadorias, relacionadas nas DI sob análise e mencionadas na Tabela 1, tinham um destinatário predeterminado: a empresa Arquitech.

.../...

4.2.2 Da vinculação entre DI e notas fiscais de saída

*Da análise das informações contidas nas DI sob análise e nas notas fiscais de saída (Tabela 2), observamos que há **VINCULAÇÃO QUANTITATIVA E QUALITATIVA** entre as mercadorias das DI e mercadorias das notas fiscais de saída respectivas, ou seja, a DI que importou um número mercadoria importada (moldura de plástico) teve toda essa quantidade de*

mercadoria “vendida” para um único destinatário: a empresa Arquitech, por meio de uma única nota fiscal de saída.

Exemplificando, podemos observar que os 44.503 metros de moldura de plástico

importados na DI 11/0488899-0 foram totalmente vendidas por meio da nota fiscal de saída nº 268 (mesma quantidade e tipo de mercadoria constante da referida DI) e essa nota fiscal teve como destinatário a empresa Arquitech. Esse fato exemplificado ocorreu em todas as DI sob fiscalização.

.../...

4.2.3 Da entrega da mercadoria diretamente no adquirente

No curso desta fiscalização, foi solicitada à empresa IDB que apresentasse o conhecimento de transporte relativo a estas mercadorias importadas. Em 28/05/2013, a IDB apresentou (RESPTIAF), em resposta ao Termo de Início de Ação Fiscal do MPF 0925200.2013.00032-0, juntando os conhecimentos de transporte nº 1683 e 1684, relativos à DI 11/1260298-6 e o de nº 1708 e 1709, relativos à DI 11/1354857-8. Não apresentou, porém, o conhecimento de transporte relativo à DI 11/0488899-0.

.../...

A empresa respondeu à fiscalização (Resp Arquitech 0114) que “ as mercadorias adquiridas (Nfs 268, 416 e 444) foram entregues no depósito da empresa AVILAN TRANSPORTE E LOGÍSTICA LTDA (TIJUCAS-SC), que prestava serviço de armazenagem e logística, conforme cópia do contrato em anexo”.

.../...

Vale enfatizar que todas as mercadorias importadas sob fiscalização foram transportadas diretamente do porto de Itajaí, onde ocorreu o despacho aduaneiro destas mercadorias, para a empresa Avilan, que sublocava um espaço em seu galpão para a empresa Arquitech. Assim, as mercadorias importadas saíram direto do porto de desembaraço aduaneiro para a empresa Arquitech (em seu espaço de galpão locado da empresa Avilan), sem passar pela empresa IDB e também sem integrarem seu estoque de mercadorias.

Diante do exposto, conclui-se que o transporte da mercadoria importada foi feito diretamente de Itajaí (porto onde a mercadoria foi desembaraçada) para um armazém sublocado pela Arquitech, sendo esse mais um indício que reforça a tese de que as mercadorias importadas por meio das DI sob fiscalização já tinham um destinatário final PREDETERMINADO (real adquirente) antes mesmo de serem desembaraçadas e esse fato foi ocultado pela importadora IDB à Receita Federal do Brasil, ao registrar as referidas DI na modalidade “importação por conta própria”.

4.2.4 Da falta de habilitação para operar no comércio exterior da adquirente

.../...

À época das importações, entre 02/03/2011 e 31/08/2011, a empresa Arquitech estava habilitada no Siscomex na modalidade Simplificada – Operação de Pequena Monta. Porém, observando os sistemas da Receita Federal do Brasil, verifica-se que, nesse período, a empresa teria ultrapassado o limite permitido para importação nessa modalidade de habilitação (150.000 dólares por semestre para importação CIF), caso tivesse importado essas mercadorias na condição de adquirente declarada no registro das declarações de importação sob fiscalização. Dessa forma, não tendo sido declarada como adquirente nas três importações sob análise, não teve seu limite de importações ultrapassado, pois, caso seu limite tivesse sido ultrapassado, não conseguiria registrar as referidas declarações de importação no sistema SISCOMEX.

- Resta esclarecer que a empresa IDB realizou outras importações, no período fiscalizado, por conta e ordem da empresa Arquitech, registrando essa situação (importação por conta e ordem de terceiros) em duas DI nº 11/0488311-4 e 11/1304691-2. Porém, ao ser questionada sobre essa situação, a empresa Arquitech disse que não realizou importação por conta e ordem com a IDB (Resp Arquitech 0114 – item 4).

4.2.5 Do benefício fiscal

A empresa IDB do Brasil declarou que é beneficiária do regime especial de tributação provido pelo Estado de Santa Catarina, que consiste no deferimento do ICMS devido em operações de importação, e na aplicação de alíquotas diferenciadas nas operações subsequentes. A empresa apresentou despachos de deferimento do regime (Despacho Benefício ICMS) em que consta o deferimento do Regime Especial aplicável a importações efetuadas pela empresa IDB.

4.2.6 Do pagamento das importações realizados pela Arquitech à IDB

.../...

Ao juntar os comprovantes das transferências bancárias realizadas para IDB, a Arquitech não relacionou a qual nota fiscal estaria relacionado o pagamento feito por meio de cada transferência bancária. Para esclarecer a qual nota fiscal se relacionava o pagamento feito pelas transferências bancárias (transf banc) anexadas pela Arquitech, encaminhamos o Termo de Intimação nº 01/2014 (TI Arquitech 0114), cuja resposta (Resp Arquitech 0114) relacionando o pagamento a uma nota fiscal encontra-se reproduzida abaixo (planilha pago 2 Arquitech), fl. 25

.../...

Analizando a resposta da IDB quanto aos pagamentos da Arquitech, notamos algumas inconsistências que foram questionadas à IDB no Termo de Intimação nº 01/2014 (TI Adq 0114),

.../...

Alegando erro em sua escrituração contábil, a IDB apresentou nova relação de datas e valores de pagamentos das notas fiscais igual à relação que a Arquitech havia apresentado.

Analizando as informações sobre os pagamentos das notas fiscais informadas pela IDB (Resp Adq e Resp Adq0114) e as informadas pela Arquitech (Resp Arquitech e Resp Arquitech 0114), notamos que:

*- Todos os pagamentos informados pela IDB como recebidos da Arquitech estão registrados na contabilidade da empresa IDB na conta “**Adiantamento de Importação**”. (negrito)*

- Há uma transferência eletrônica (TED1703) recebido pela IDB da Arquitech, no dia 17/03/2011, no valor de R\$ 90.511,89, contabilizada em seus registros contábeis (abaixo reproduzida), que não foi informada à fiscalização nem pela IDB tampouco pela Arquitech , fl. 27

.../...

- O fato de a empresa Arquitech e a IDB terem encaminhado primeiramente uma relação de pagamento totalmente diferente, em datas e valores, em resposta à primeira intimação e à segunda intimação da fiscalização tem uma explicação: os pagamentos realizados pela Arquitech à IDB referentes às mercadorias importadas não guardam relação com as notas fiscais, como tentam provar tanto a IDB quanto a Arquitech, mas sim com os processos de importação. (fl. 27 a 29)

.../...

Além de considerarmos que, mesmo a IDB possuindo recursos financeiros para arcar com os custos de importação, esses valores foram arcados e, muitas vezes, antecipados, pela empresa Arquitech, que já sabia desde o início, que as mercadorias a serem importadas seriam a ela destinadas e assim, custeando o pagamento dos tributos incidentes quando do registro das declarações e também a contratação dos contratos de câmbio, amoldando-se as importações à figura de importação por conta e ordem de terceiros e não importação por conta própria, como quis apresentar a empresa IDB juntamente com a Arquitech.

Do acima exposto, de plano, destaco os seguintes fatos:

1) As notas fiscais de saída da IDB para a ARQUITECH foram emitidas nas mesmas datas das respectivas notas de entrada nas importações, com identidade de mercadorias e nas mesmas quantidades, o que demonstra que a ARQUITECH adquiriu as mercadorias pelo menos no dia em que a IDB emitiu as notas de entrada em função das operações de importação. Tendo em vista que a aquisição de mercadorias importadas é um processo que envolve uma complexa negociação prévia e que o despacho aduaneiro de importação é um procedimento que, em média, toma cerca de 40 horas¹, é fato a

1.1 ¹ O TEMPO MÉDIO PARA O DESPACHO DE IMPORTAÇÃO NO BRASIL PASSOU DE 53 HORAS E 31 MINUTOS EM 2012 PARA 40 HORAS E 18 MINUTOS EM 2013, UMA REDUÇÃO DE 16,42%, SEGUNDO A RECEITA FEDERAL. A REDUÇÃO, SEGUNDO O SUBSECRETÁRIO DE ADUANA E RELAÇÕES INTERNACIONAIS DA

demonstrar que a ARQUITECH negociou a aquisição de tais mercadorias antes do registro das térmico do despacho das importações;

2) As mercadorias saíram diretamente do porto de importação para espaço locado pela ARQUITECH, sem passar pela IDB, corroborando a aquisição prévia das mercadorias;

3) A IDB encaminhou à fiscalização relação de pagamentos totalmente diferentes, em datas e valores, em resposta à primeira intimação e à segunda intimação da fiscalização, respectivamente, o que põem em dúvida se realmente se refeririam às notas fiscais de saída ou aos processos de importação; e

4) Pagamentos informados pela IDB como recebidos da ARQUITECH constam na contabilidade da empresa IDB na conta “Adiantamento de Importação”.

Reproduzo abaixo trechos do auto de infração que detalham a relação entre pagamentos da ARQUITECH à IDB e as importações em pauta:

- DI 11/0488899-0

- Data Registro: 17/03/2011
- Valor dos tributos pagos na data do registro: R\$ 16.743,16
- TED da Arquitech registrado na contabilidade da IDB no dia 17/03/2011: R\$ 90.511,89

17/03/2	1101	Banco do	D	90.511, 521.875	D	1104	Adiantam	B.BRASIL - TED
011	0020	Brasil		89	,74	0130	entos de	Arquitech br
	0110	S/A				0329	Importaç	
						0	ões	
17/03/2	1104	Adiantam	C	90.511, 521.875	D	1101	Banco do	B.BRASIL - TED
011	0130	entos de		89	,74	0020	Brasil	Arquitech br
	0329	Importaç				0110	S/A	
						0	ões	

- Contrato de Câmbio apresentado pela IDB como o referente a essa importação:
- nº contrato de câmbio: 104399558
- data contratação do contrato: 25/04/2012
- valor do contrato: R\$ 55.851,65 [...]
- Em 25/04/2012, a Arquitech realizou 3 transferências bancárias (transf banc) para a IDB somando R\$ 58.947,92 (53.500,00 + 3.000,00 + 2.447,92), valor suficiente para arcar com a contratação do referido câmbio. Estas transferências estão registradas na contabilidade da IDB como “adiantamento de importação”.

RECEITA FEDERAL, ERNANI CHECCUCCI [...] (ALEGRETTI, L. IMPORTAÇÃO NO PAÍS REDUZ TEMPO MÉDIO DE DESPACHO, DIZ RF. AGÊNCIA ESTADO, SÃO PAULO - EDIÇÃO 11/02/2014. DISPONÍVEL EM: <HTTP://ECONOMIA.ESTADAO.COM.BR/NOTICIAS/GERAL,IMPORTACAO-NO-PAIS-REDUZ-TEMPO-MEDIO-DE-DESPACHO-DIZ-RF,177580E> ACESSO EM 29 AGO. 2017).

- O pagamento realizado no dia 21/07/2011, no valor de R\$ 62.000,00, que a IDB e Arquitech dizem ser referente à Nota Fiscal nº 268, de 06/04/2011, que amparou a saída das mercadorias importadas na DI sob análise, serve para arcar com os pagamentos dos tributos pagos no registro da DI 11/1354857-8, que ocorreu no dia 21/07/2011. Esse pagamento também está registrado na contabilidade da IDB como “adiantamento de importação”.
- Se somarmos os pagamentos que a IDB e Arquitech dizem ter sido relativos a essa mercadoria importada, cujo valor da nota fiscal que amparou sua venda para a Arquitech foi de R\$ 76.124,92, temos uma diferença a menos ($62.000,00 + 12.814,18 = 74.814,18$), ou seja, a Arquitech teria pago um valor menor que o constante da nota fiscal de venda.
- A desculpa para o pagamento a menor dada pela Arquitech é que “*em razão da discussão quanto à qualidade dos produtos, o valor das notas fiscais não foi pago integralmente*” (Resp Arquitech 0114 – item 2).

- DI 11/1260298-6

- Data Registro: 08/07/2011
- Apesar de esta DI ter sido registrada com “cobertura cambial”, não existe contrato de câmbio para essa importação e a IDB esclarece essa falta de contrato de câmbio em sua resposta (Resp Adq 0114) assim: “*o pagamento das mercadorias importadas por meio das DI 11/1260298-6 e 11/1354857-8 permanece em aberto, tendo em vista a discussão existente junto ao fornecedor internacional quanto a qualidade dos produtos*”.
- Se somarmos os valores declarados como pagamento da nota fiscal nº 416, relativa à saída das mercadorias importadas por meio da DI em análise (reproduzidos nas tabelas acima), obtemos um total de R\$179.009,55, também inferior ao valor da nota fiscal nº 416, que é de R\$ 184.527,74.
- No início do mês de julho, há duas transferências bancárias (reproduzidas abaixo) não identificadas no campo “histórico” na contabilidade da empresa IDB e registradas na conta “adiantamento de importação” que arcariam com o valor dos tributos pagos quando do registro da referida DI.

Razão com Contrapartidas

Data	Cód.C	Conta	D/	Valor	Saldo	D/Cód.C	Contrapartida	Histórico	N	
	onta		C		C	ontra	ida		o	
07/07/2 011	1101 0020	Banco do Brasil	D 44	16.137, 44	16.137, 44	D 0130	Adiantam entos de 0329 0	B. BRASIL - transferencia on line Importaç ões		
07/07/2 011	0110 1104 0130	S/A	C 44	16.137, 44	16.137, 44	D 0020	Adiantam Banco do Brasil	B. BRASIL - transferencia on line		
07/07/2 011	0110 1101 0020	S/A	D 53	11.206, 53	27.343, 97	D 0130	Adiantam entos de 0329 0	B. BRASIL - transferencia on line Importaç ões		
07/07/2 011	0329 1104 0130	Importaç ões	C 53	11.206, 53	27.343, 97	D 0020	Adiantam Banco do Brasil	B. BRASIL - transferencia on line		
	0110	S/A					0110	S/A		

- DI 11/1354857-8

- Data Registro: 21/07/2011
- Valor do tributos pagos no registro da DI: R\$ 43.298,59.
- No dia 21/07/2011, há uma transferência eletrônica (TED) da Arquitech para a empresa IDB (planilha pagto 2 Arquitech), no valor de R\$ 62.000,00 que é suficiente para arcar com o pagamento dos tributos incidentes na importação e pagos exatamente nesta data.
- Esta DI também foi registrada com “cobertura cambial”, porém não existe contrato de câmbio para essa importação e a IDB esclarece essa falta de contrato de câmbio em sua resposta (Resp Adq 0114) assim: “*o pagamento das mercadorias importadas por meio das DI 11/1260298-6 e 11/1354857-8 permanece em aberto, tendo em vista a discussão existente junto ao fornecedor internacional quanto a qualidade dos produtos*”.
- Se somarmos os valores declarados como pagamento da nota fiscal nº 444, relativa à saída das mercadorias importadas por meio da DI sob análise, temos o total de R\$ 188.947,92, também diferente e inferior ao valor da referida nota fiscal, R\$ 189.110,75.

Sobre tais pagamento, ressalto os fatos mais contundentes, os quais não foram contraditos pela recorrente, restando incontrovertidos:

1) Transferências de recursos da ARQUITECH para a IDB exatamente na data do registro (ou em dia imediatamente anterior) do registro das DIs sob autuação, em valores suficientes para arcar com os tributos então debitados;

2) No caso da DI 11/0488899-0, transferências de recursos exatamente na data da contratação do câmbio respectivo, em valor bastante próximo ao contratado. Para as outras duas DIs, não existe contrato de câmbio, sob a alegação de haver discussão junto ao fornecedor internacional sobre a qualidade dos produtos; e

3) Diversos desses pagamentos, entre outros, registrados na contabilidade da IDB como “Adiantamento de Importação”.

Em sua impugnação (fl. 256), a solidária ARQUITECH faz afirmação que deixa transparecer que valores pagos por ela à importadora IDB, efetivamente foram utilizados "para pagamento dos custos da importação das mercadorias":

16. Ocorre que, a forma e as condições de pagamento foram ajustadas com a empresa IDB do Brasil no momento da compra, não tendo conhecimento de que, eventualmente, a mesma poderia utilizar os valores para pagamento dos custos da importação das mercadorias.

A recorrente IDB afirma que teria havido antecipação de pagamento:

A forma de pagamento (data próxima do registro da DI) foi acordada entre as partes no momento da revenda da mercadoria (após a compra internacional). A exigência de antecipação como garantia de pagamento, como se sabe, é uma prática comercial comum;

Aduz a recorrente que "Não seria crível exigir que a Recorrente tivesse que aguardar a nacionalização dos bens importados para, apenas então, procurar no mercado interno eventuais interessados em sua aquisição", do que se deduz que a aquisição das mercadorias teria ocorrido antes das importações.

O importador por conta e ordem de terceiro é a pessoa jurídica que promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra (art. 1º, parágrafo único, da Instrução Normativa (IN) SRF nº 225/02). 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 (art. 1º, da IN SRF nº 634/06). Em ambos os casos, devem ser atendidos requisitos e condições fixados nas citadas INs, inclusive a habilitação prévia para operação no Siscomex. Diferem da regra geral de importação por conta própria quando o importador adquire bens para utilizá-los como insumo ou ativo imobilizado ou para revendê-los no mercado interno posteriormente à importação. O art. 1º, parágrafo único, da IN SRF nº 634/06 estabelece que "não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente".

O conjunto de fatos expostos demonstra que as importações autuadas foram negociadas antes da efetivação destas, tendo a ARQUITECH carreado recursos para a sua efetivação. De plano, é forçoso concluir que não se trata de importações por conta própria para posterior revenda, como quer fazer crer a recorrente. Dentre as hipóteses restantes, previstas na legislação, o conjunto probatório aponta para a ocorrência, de fato, de importações por conta e ordem da ARQUITECH.

Ademais, o art. 27 da Lei nº 10.637/02 estabelece que "operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste", para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001". Os referidos artigos da citada medida provisória

introduzem, na legislação aduaneira, a importação e exportação por conta e ordem de terceiros, inclusive autorizando a então Secretaria da Receita Federal a estabelecer requisitos e condições para a utilização da nova modalidade de operação. O disposto neste art. 27 é presunção legal posta à disposição da fiscalização, como um dos instrumentos a demonstrarem a importação por conta e ordem de fato. **A demonstração da transferência de recursos para a efetivação das importações, inclusive registradas na contabilidade da IDB como "Adiantamento de importação", determina a aplicação de tal presunção legal: as operações de importação autuadas se deram por conta e ordem da ARQUITECH.**

O fato de a ARQUITECH estar, à época das importações, habilitada no Siscomex na modalidade Simplificada – Operação de Pequena Monta, e de que empresa teria ultrapassado o limite permitido para importação nessa modalidade de habilitação caso tivesse importado essas mercadorias na condição de adquirente declarada, pode explicar, o que não seria necessário à luz da legislação de regência, a motivação da ocultação.

O Código Civil, em seu art. 167, define o instituto da simulação: "Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: [...] aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem".

Sobre simulação cito Clóvis Beviláqua:

Diz-se que há simulação, quando o ato existe apenas aparentemente, sob a forma, em que o agente faz entrar nas relações da vida. É um ato fictício, que encobre e disfarça uma declaração real da vontade, ou que simula a existência de uma declaração que não se faz².

A recorrente também traz a doutrina de Washington de Barros Monteiro concernente à simulação:

[...] a simulação traduz uma inverdade. Ela caracteriza-se pelo intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um ato jurídico que, de fato, não existe, ou então oculta, sob determinada aparência, o ato realmente querido. Como diz CLOVIS, em forma lapidar, é a declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado" (*Curso de direito civil*: parte geral. 31. ed. São Paulo: Saraiva, v.1, 1993, p. 207).

O se verifica, para cada DI autuada, é que **havia um negócio aparente, uma importação por conta própria da IDB; e uma negócio real, uma importação por conta e ordem da ARQUITECH; caracterizando-se assim a simulação.** São diferentes as pessoas a quem se conferem ou transmitem direitos, no negócio aparente e no real: o adquirente aparente é a IDB e o real, a ARQUITECH. Há um ato fictício, a importação por conta própria da IDB, que encobre a declaração que não se faz: uma importação por conta e ordem da ARQUITECH. A consciência, intenção, vontade das partes se manifesta nas negociações, transferências de recursos, declarações à fiscalização e declarações de importação.

Assim, restou caracterizada a ocultação da ARQUITECH, adquirente numa importação por conta e ordem de fato, sujeito passivo, portanto (art. 121, II, do Código Tributário Nacional, C/C art. 32, parágrafo único, III, "c", do Decreto-Lei n.º 37/66).

² BEVILÁQUA, Clóvis. **Teoria Geral do Direito Civil.** 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1980, p. 225.

mediante simulação. É infração punível com a pena de perdimento das mercadorias, conforme previsto no artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de abril de 1976, aplicando-se a multa equivalente ao valor aduaneiro, nos termos do § 3º do mesmo artigo.

A falta de coincidência dos valores contabilizados não foi por si só determinante da autuação, como quis fazer crer a recorrente: este voto apontou outros elementos, sólidos a demonstrarem o aporte de recursos da ARQUITECH para as operações de comércio exterior.

Aponta a recorrente "que todas as despesas com o Siscomex, com os tributos incidentes na importação e o fechamento de câmbio foram pagos e debitados diretamente em conta corrente de titularidade da Recorrente dos despachantes aduaneiros indicados nas DIs", o que não impede que a ARQUITECH tenha provido estes recursos, como foi demonstrado.

A recorrente contesta a decisão da autoridade julgadora de primeira instância, uma vez que esta teria interpretado ter ocorrido uma operação de importação por conta e ordem de terceiro sem o atendimento das exigências estabelecidas na legislação. Ocorre que, se as exigências normativas da importação por conta e ordem fossem atendidas, tratar-se-ia de importação por conta e ordem não só de fato, mas também de direito, não havendo por si só fato infracional.

A recorrente aduz que "A rápida rotatividade de estoques não (sic) – e nem pode ser considerada – indício de ato ilícito". Observe-se que este relator não se utilizou da questão do funcionamento dos estoques da IDB em seu raciocínio. Utilizou-se sim, do fato de que as notas fiscais de saída foram emitidas nas mesmas datas das respectivas notas de entrada, com identidade de mercadorias e nas mesmas quantidades, e que mercadorias saíram diretamente do porto de importação para espaço locado pela ARQUITECH, sem passar pela IDB, conjuntamente com outros elementos, particularmente, a transferência de recursos da ARQUITECH para a IDB para a efetivação das importações.

A recorrente cita jurisprudência do CARF, no sentido de que "nas autuações referentes (sic) ocultação comprovada (que não se alicerçam na presunção estabelecida no § 2º do art. 23 Decreto-lei nº 1.455/1976), o ônus probatório da ocorrência de fraude ou simulação (inclusive interposição fraudulenta) é do fisco". Ocorre que a fiscalização, como exposto, carreou aos autos múltiplos elementos a demonstrarem não serem as operações, de fato, por conta própria da IDB, mas sim por conta e ordem da ARQUITECH, em operações simuladas.

A recorrente traz em seu favor o fato de que todos os tributos federais que incidiram na operação teriam sido recolhidos integralmente, salvo pelo IPI, em razão da mercadoria estar classificada em NCM sujeita a alíquota zero.

A jurisprudência deste Conselho é pacífica em entender que o dano ao Erário decorre de disposição legal, sendo inócuas, portanto, a discussão sobre a existência de efetivo prejuízo aos cofres públicos.

Ademais, a aplicação do Regime Especial de ICMS do Estado de Santa Catarina, a margem de lucro da operação de venda para a ARQUITECH, a capacidade financeira da IDB, autonomia empresarial, "lavagem", valoração aduaneira, preços de transferência, entre outros temas trazidos pela recorrente, em nada afetam o raciocínio exposto.

Aduz a recorrente, que, com o advento da multa do art. 33 da Lei nº 11.488/07, a multa de 100% do valor aduaneiro, objeto do presente auto de infração, deixou de

ser aplicável ao importador ostensivo. A posição mais recente deste Conselho é contrária a esta tese, a exemplo do Acórdão 3301003.085, desta Turma, de 27/09/2016.

Por todo o exposto, nego provimento os recurso voluntário da IDB.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho - Relator