



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

Processo n° 10983.722369/2011-75
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-006.343 – 3ª Turma
Sessão de 21 de fevereiro de 2018
Matéria Auto de Infração – Aduana
Recorrente FIRST S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 28/05/2007 a 20/06/2007

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 maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencido o conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, que não conheceu do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Demes Brito. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos não votou nesse julgamento, por se tratar de questão já votada pelo conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire (suplente convocado) na sessão anterior. Julgamento iniciado na reunião de 12/2017, teve continuidade na reunião de 01/2018 e foi concluído em 21/02/2018 no período da tarde.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

(Assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Jorge Olmiro Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão nº **3402-003.214**, da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por voto de qualidade, negou provimento ao recurso voluntário, consignando a seguinte ementa:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 28/05/2007 a 20/06/2007

INFRAÇÃO ADUANEIRA. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À NORMA. PENALIDADE.

A subsunção dos fatos à norma legal determina a caracterização da infração com conseqüente aplicação da penalidade prevista.

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA CONSUMIDA OU NÃO LOCALIZADA. MULTA IGUAL AO VALOR DA MERCADORIA.

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, mediante fraude ou simulação, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa igual ao valor da mercadoria importada caso tenha sido entregue a consumo, não seja localizada ou tenha sido revendida.

INCONSTITUCIONALIDADE. PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO

A instância administrativa não possui competência para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. RESPONSABILIDADE. EFEITOS.

Responde pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie, bem como o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, por intermédio de pessoa jurídica importadora. ”

Insatisfeita, a First S/A interpôs Recurso Especial, requerendo o recebimento e conhecimento do presente recurso e que seja dado total provimento ao recurso especial, reformando-se o acórdão recorrido mediante o reconhecimento da inexistência da prática de ocultação do real adquirente mediante simulação e, por consequência, anulando o Auto de Infração e cancelando-se a multa equivalente ao valor aduaneiro, substitutiva de pena de perdimento capitulada no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei 1.455/76.

Traz a First S/A, em síntese, que:

- A discussão diz respeito à infração de ocultação do real adquirente e responsável pelas operações de importação mediante simulação, o que ensejou a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro, substitutiva da pena de perdimento;
- Para a aplicação da legislação sobre infrações baseadas no ilícito da ocultação do real adquirente ou importadora de mercadorias, assim como na interposição fraudulenta de terceiros, deve-se encontrar respaldo em provas inequívocas da sua ocorrência, cuja demonstração incumbe às autoridades fiscais;
- No caso, o próprio acórdão recorrido reconhece que, tanto a ocultação mediante fraude ou simulação, quanto à interposição fraudulenta precisam ser comprovadas pelo Fisco, para ensejar a pena de perdimento.
- A autuação desqualificou as operações de importação próprias de “preformas” PET para posterior revenda no mercado interno. Entendeu a fiscalização que a recorrente teria simulado importações por conta própria que, em verdade, seriam importações por encomenda/conta e ordem de terceiros. O que, para verificação da

simulação, não seria exigível a comprovação da intenção do agente de obter uma exoneração tributária;

- No entanto, é necessária estar lastreada, para tanto, em provas do efetivo dolo do agente na conduta simulada, comprovação esta que incumbe às Autoridades Fiscais;
- Na medida em não existem provas nos autos da intenção dolosa de simular uma operação por conta própria, com o intuito de ocultar o real adquirente das mercadorias – se denota do próprio acórdão recorrido, tem-se que o pressuposto inerente à simulação se queda ausente;
- Ou seja, não haverá infração sem ocultação e não haverá infração sem prova do intuito de fraude ou de simulação, não se preenchendo a hipótese legal descrita no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei 1.455/76;
- Nessa senda, restando evidenciado na espécie a boa-fé da recorrente e a inoccorrência de dano ao erário mediante fraude, simulação ou ocultação de terceiros, impõe-se a anulação do lançamento.

Insatisfeita também com o acórdão, a Companhia Maranhense de Refrigerantes, sucessora por incorporação de Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A interpôs Recurso Especial, requerendo a reforma do acórdão proferido pela turma *a quo* para cancelar integralmente o crédito tributário formalizado nos presentes autos, reconhecendo a legalidade e licitude das operações realizadas na medida em que não houve a prática de nenhum ato simulado ou fraudulento por parte da recorrente, bem como o ato tido por dissimulado pelo lançamento não se coaduna com a hipótese dos autos, não tendo havido qualquer dano ao erário Federal, o que seria necessário para a aplicação da penalidade contida no art. 23, inciso V, § 3º, do Decreto-Lei 1.455/76, em linha com o decidido no acórdão 3402-002.277.

Em Despacho às fls. 3002 a 3006, em relação ao recurso:

-
- Da First S/A – quanto ao cabimento da penalidade prevista no art. 23, inciso V, §§1º e 3º, do Decreto-Lei 1.455/76, foi negado seguimento ao recurso;
 - Da Companhia Maranhense de Refrigerantes, sucessora por incorporação de Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A, quanto à interpretação do art. 23, inciso V, do Decreto-Lei 1.455/76, face a existência ou não de simulação, foi dado seguimento ao recurso.

A First S/A, assim, apresentou Agravo contra o Despacho proferido pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF que negou seguimento ao Recurso Especial.

Em Despacho às fls. 3021 a 3025, o Presidente da Câmara Superior rejeitou o agravo.

Contrarrazões foram apresentadas pela Fazenda Nacional, que alegou, entre outros, que:

- É incontroverso que as mercadorias tinham os seus destinatários predeterminados desde antes de seu embarque no exterior;
- A interessada admite expressamente o pré-conhecimento dos destinatários das mercadorias;
- Os e-mails colacionados nos termos de verificação fiscal deixam claro que cada processo de importação era atribuído, pela FIRST, a um destinatário específico previamente conhecido. Da mesma forma, a prática de emitir simultaneamente notas fiscais de entrada e saída das mercadorias, às vezes até antes do desembaraço, bem como a inexistência de estoques na FIRST, não deixam dúvidas quanto à existência de destinatário predeterminado para as importações;
- Por sua vez, a RFB, valendo-se da competência delineada no art. 11, §1º, inciso I, da Lei 11.281/061, estabeleceu a obrigatoriedade de vinculação prévia no Siscomex do importador ao encomendante,

bem como de que o primeiro informe o CNPJ do segundo em campo próprio de cada DI registrada (arts. 2º e 3º da IN 634/2006);

- Assim, ao suprimir a informação de que as mercadorias importadas se destinavam a pessoa previamente conhecida (encomendante predeterminado), ocultou-se da fiscalização um dos sujeitos passivos e um dos responsáveis pela operação de importação;
- Caracterizado, portanto, o prejuízo ao controle aduaneiro, tendo em vista a ocultação de sujeito passivo da operação;
- Muito embora seja desnecessário indicar o proveito econômico para a caracterização da infração em tela, não é difícil perceber o móvel que encorajou a contribuinte a ocultar, das autoridades fiscais, o real destinatário das mercadorias importadas;
- Com efeito, como bem observado pela fiscalização, as adquirentes são empresas domiciliadas fora do estado de Santa Catarina. Se fossem apontadas nos controles aduaneiros como encomendantes/destinatárias das importações, o ICMS seria devido aos estados de seus domicílios (art. 155, II, §2º, IX, da Constituição), não sendo possível o aproveitamento do vantajoso benefício fiscal catarinense. Isto certamente causaria impacto nos preços das mercadorias importadas;
- Ainda que a fiscalização tenha qualificado a importação como por conta e ordem de terceiro, mesmo se a considere por encomenda, o fato determinante é a ocultação do real adquirente, situação amplamente demonstrada nos autos, tendo em vista a simulação praticada pela contribuinte quando declara a importação como direta, operação diversa da efetivamente realizada.
- Eventual divergência quanto à classificação das importações como por conta e ordem ou por encomenda é absolutamente irrelevante para a configuração da infração. Seja qual for a qualificação jurídica que se dê aos fatos descritos, a inexistência de indicação do real destinatário da importação na respectiva DI materializa a hipótese de ocultação do sujeito passivo, punível com a pena de perdimento, nos termos da lei.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Companhia Maranhense de Refrigerantes, sucessora por incorporação de Renosa Indústria Brasileira de Bebidas, entendo que devo conhecê-lo, eis que tempestivo e comprovada a divergência suscitada entre os arestos – acórdão recorrido e os indicados como paradigma. O que concordo com o exame de admissibilidade constante em Despacho de Admissibilidade às fls. 3002 a 3006.

Eis parte do despacho:

“[...]

Do Recurso Especial da COMPANHIA MARANHENSE DE REFRIGERANTES. (Sucessora por incorporação de RENOSA INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A)

Regularmente cientificado do resultado da decisão em 29/09/2016, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem à fl. 2740, a recorrente apresentou seu recurso especial, tempestivamente, em 14/10/2016, conforme carimbo de postagem dos correios acostado à fl. 2895.

No Recurso Especial suscita divergência em relação a interpretação do art. 23, V do DL 1455/76, face a existência (ou não) de simulação.

A matéria foi prequestionada, posto que expressamente enfrentada no voto-condutor do acórdão recorrido.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Período de apuração: 10/07/2007 a 07/12/2007

VÍCIO NO ATO ADMINISTRATIVO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NÃO CARACTERIZADA. IMPORTAÇÃO POR

ENCOMENDA. INEXISTÊNCIA 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.

Assiste razão à recorrente.

O acórdão trazido como paradigma pela irresignada trata de situação fática muito similar a apreciada no recorrido, envolvendo as mesmas partes e similar conjunto probatório.

Entendeu o colegiado, no paradigma, inexistir simulação, mas apenas "ocultação pura e simples", o que não seria suficiente para atrair a sanção do art. 23, V do DL nº 1.455/76.

Em sentido oposto, face a situação fática efetivamente muito similar, entendeu o recorrido haver ocultação por simulação, sendo hígida a autuação então lavrada.

Divergência comprovada.

*Com essas considerações, conclui-se que a divergência jurisprudencial foi comprovada em relação ao recurso interposto pela recorrente **COMPANHIA MARANHENSE DE REFRIGERANTES** e não foi comprovada em relação a recorrente **FIRST S/A**.*

[...]"

Entendo que o caso fático tratado no acórdão indicado como paradigma é idêntico ao caso vertente, eis que a autoridade fiscal aponta da mesma forma indício de que haveria ocorrido a ocultação dos reais adquirentes das mercadorias importadas – PREFORMAS PET. Além disso, o que restou discutido foi

justamente o cerne da lide trazida nos autos – ocorrência ou não de simulação para a aplicação da penalidade imputada no auto de infração.

O que, resta, portanto, em respeito ao art. 67 do RICARF/2015, conhecer o Recurso interposto, eis que comprovada a divergência de entendimento.

Passadas tais considerações, passo a analisar a lide posta em recurso especial interposto pela Companhia Maranhense de Refrigerantes – qual seja, aplicação ou não do art. 23, inciso V do Decreto-Lei 1455/76, face a existência ou não de simulação.

Para melhor elucidar o caso, importante recordar breve histórico do caso vertente:

1. Trata-se de auto de infração lavrada contra a First S/A exigindo multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias no percentual de 100% em substituição à pena de perdimento;
2. A autoridade fiscal trouxe que a First teria registrado a importação de produtos denominados “Preformas PET” na modalidade de importação por conta própria, resultando na ocultação das reais destinatárias das mercadorias, supostamente com o propósito de se utilizar de um benefício fiscal relativo ao ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina;
3. As impugnações apresentadas foram consideradas improcedentes;
4. Interpostos recursos voluntários, a Turma *a quo* negou provimento aos recursos por voto de qualidade, entendendo que a simulação seria inerente à mera ocultação do real adquirente das mercadorias.

Continuando, também é interessante trazer o entendimento manifestado pelo nobre Conselheiro Diego Diniz Ribeiro ao analisar o caso:

“[...]

1. Conforme já mencionado pelo preciso relatório desenvolvido no presente voto, se está diante de Auto de Infração com fundamento no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, ou seja, que imputou à empresa **FIRST S/A** pena de perdimento, convertida em multa, em razão de ocultação por simulação do real importador que, no presente caso, seria a empresa **RENOSA INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A**.

2. Desde já é importante registrar a existência de uma diferença entre a ocultação presumida, (art. 23, inciso V, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/76), daquela considerada como provada.

3. Na hipótese de ocultação presumida que, diga-se de passagem, não é a realidade dos autos a responsabilidade é objetiva, bastando, para a sua incidência, a demonstração de que o real destinatário do bem importado arcou financeiramente com a operação de importação.

4. Por sua vez, em se tratando de ocultação provada, o trabalho fiscal é, como o próprio nome denota, de prova, em especial para demonstrar a qualificação da ocultação, qual seja, a figura da "simulação" ou "fraude", nos termos do que dispõe os artigos 71, 72 e 73 da lei n. 4.502/64. Há, pois, necessidade de provar **dolo**, ou seja, intenção de fraudar o fisco **federal** seja para se furtar do ou minorar o pagamento de tributo seja para impedir ou dificultar o controle aduaneiro.

5. No presente caso, todavia, não é isso que ocorre. Aqui, a intenção que motiva a **RENOSA INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A** 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 **PRÓ EMPREGO**, capitulado, à época, pela Medida Provisória estadual n. 1302.

6. Referido dispositivo legal prevê o diferimento do ICMS para as

*importadoras que comercializam os produtos importados no mercado interno, o que traz uma vantagem econômica para a **FIRST** que, notoriamente (art. 374, inciso I do NCPC₃), é repassada para a empresa **RENOSA INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A**. Esta última, por sua vez, é duplamente beneficiada **economicamente** com tal operação, já que além do ganho financeiro na aquisição do produto, acaba por também se creditar do ICMS integralmente destacado na correlata nota fiscal.*

7. 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 as Recorrentes, mas sim para beneficiá-las, já que demonstra a real intenção das partes envolvidas nesta operação, que apresenta notória índole econômica e não fraudulenta.

8. Logo, com a devida vênia ao entendimento esposado pelo douto Relator em seu r. voto, 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 dar integral provimento aos Recursos Voluntários interpostos e aqui analisados.

[...]”

A autoridade fazendária traz que a adquirente das mercadorias importadas, objeto da DI, 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. Sendo assim, vê-se que a aquisição das mercadorias foi considerada ato dissimulado, sob a justificativa de que estaria frente a uma operação por conta e ordem de terceiro.

No que tange à conceituação de simulação, importante recordar os dizeres do Prof. Luciano Amaro (*in* Direito Tributário Brasileiro – 20ª Edição – Editora Saraiva):

“[...]

Já a simulação seria reconhecida pela falta de correspondência entre o negócio que as partes realmente estão praticando e aquele que elas formalizam. As partes querem, por exemplo, realizar uma compra e venda, mas formalizam (simulam) uma doação, ocultando o pagamento do preço. Ou, ao contrário, querem este contrato, e formalizam o de compra e venda, devolvendo-se (de modo oculto) o preço formalmente pago.

[...]

10. A DISSIMULAÇÃO DO FATO GERADOR

A Lei Complementar n. 104/2001 acrescentou parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, para dar à autoridade administrativa a faculdade de “desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

A disposição foi inserida no artigo que define o aperfeiçoamento do fato gerador da obrigação tributária, que estudaremos no capítulo dedicado a esse tema. Quando o fato gerador da obrigação se traduzir numa situação jurídica, ele se considera ocorrido (gerando, por conseguinte, a obrigação tributária) desde o momento em que tal situação estiver definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável (art. 116, II). Vale dizer, é preciso identificar se, concretamente, foi aperfeiçoada determinada situação jurídica (apta a realizar o fato gerador) para que surja a obrigação tributária.

Pode ocorrer que o indivíduo, para fugir ao cumprimento do dever tributário, atue no sentido de dissimular a ocorrência do fato gerador (ou a natureza de seus elementos), usando, para lograr

esse intento, de roupagem jurídico-formal que esconda, disfarce, oculte, enfim dissimule o fato realmente ocorrido.

Prevê o parágrafo transcrito que, observados os procedimentos a serem definidos em lei ordinária (portanto, lei do ente político competente para instituir o tributo cujo fato gerador possa ser dissimulado), a autoridade fiscal pode desconsiderar os atos ou negócios aparentes, que serviram de disfarce para ocultar a ocorrência do fato gerador.

*Essa disposição, obviamente, deve ser interpretada no sistema jurídico em que ela se insere, ou seja, em harmonia com as disposições do próprio Código e da Constituição. Não nos parece que procedam críticas fundadas em que a disposição teria dado à autoridade o poder de criar tributo sem lei. **A autoridade, efetivamente, não tem esse poder. O questionado parágrafo não revoga o princípio da reserva legal, não autoriza a tributação por analogia, não introduz a consideração econômica no lugar da consideração jurídica. Em suma, não inova no capítulo da interpretação da lei tributária.***

O que se permite à autoridade fiscal nada mais é do que, ao identificar a desconformidade entre os atos ou negócios efetivamente praticados (situação jurídica real) e os atos ou negócios retratados formalmente (situação jurídica aparente), desconsiderar a aparência em prol da realidade.

*Com efeito, o preceito legal parte do pressuposto de que o fato gerador tenha efetivamente ocorrido, dado que, só nessa hipótese, pode-se cogitar da possibilidade de ele ter sido objeto de práticas dissimulatórias. **Assim, a demonstração concreta da dissimulação (com a consequente possibilidade de o ato dissimulador ser desconsiderado) pressupõe que o fato gerador tenha ocorrido. É preciso ser demonstrado que a forma aparente dada à operação não condiz com o fato efetivamente ocorrido. Se a forma (aparência) retratar o que efetivamente foi querido, buscado pelo indivíduo (realidade), nenhuma desconformidade existe que***

autorize a desconsideração dos atos formalizados, dado que eles nada terão dissimulado; pelo contrário, terão refletido no papel aquilo que o indivíduo realmente objetivou na realidade.

Noutras palavras, nada mais fez o legislador do que explicitar o poder da autoridade fiscal de identificar situações em que, para fugir do pagamento do tributo, o indivíduo apela para a simulação de uma situação jurídica (não tributável ou com tributação menos onerosa), ocultando (dissimulando) a verdadeira situação jurídica (tributável ou com tributação mais onerosa).

Não se argumente que dissimulação é diferente de simulação; e, por isso, o legislador talvez tenha querido dizer algo mais. Quando se fala em simulação, refere-se, como objeto dessa ação (de dissimular), uma situação de não incidência. Já ao falar em dissimulação, ao contrário, a referência objetiva é a uma situação de incidência. Dissimula-se o positivo (ocorrência do fato gerador), simulando-se o negativo (não ocorrência do fato gerador).

Como o legislador se referiu ao objeto fato gerador, o verbo para designar a ação desenvolvida sobre esse objeto só poderia ser dissimular. Seria um dislate supor que alguém fosse simular a ocorrência do fato gerador...

O dispositivo insere-se em antiga discussão sobre se a autoridade fiscal poderia, ao identificar uma situação de simulação, ignorar o negócio aparente sem antes demandar sua nulidade ou sua inoponibilidade ao Fisco. O que a lei complementar diz é que a autoridade tem a prerrogativa de desconsiderar os atos simulados (mediante os quais se dissimulou o fato gerador), obedecidos os procedimentos a serem definidos por lei ordinária⁵⁸.

Os procedimentos previstos no art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, a serem seguidos pela autoridade administrativa na aplicação da norma ali contida, foram objeto dos arts. 15 a 19 da Medida Provisória n. 66/2002, em cujo processo de conversão (na Lei n. 10.637/2002) se suprimiram referidos

artigos. A mesma medida, que, no art. 13, repetia o preceito do Código, ultrapassava, no art. 14, os limites ínsitos às normas procedimentais, ao pretender inovar a definição de hipóteses a que se aplicariam os procedimentos por ela disciplinados, com um rol exemplificativo de situações que, “entre outras”, estariam sujeitas a essa disciplina adjetiva. O dispositivo, em poucas palavras, atropelava a Constituição e o Código Tributário Nacional.”

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

Vê-se que ainda que não houve nenhuma intenção de a recorrente 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. É de se trazer ainda que os recursos utilizados pela importadora eram próprios. O que restaria afastar a caracterização da operação como importação por conta e ordem – afirmativa concluída pela turma *a quo*.

Cabe trazer que ainda que a First não tenha declarado as operações de importação de forma irregular, considerando que tinha de antemão conhecimento de que as mercadorias importadas seriam vendidas à recorrente 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. Eis que na operação por conta e ordem há antecipação de recurso, e não utilização de recursos próprios da importadora, tampouco há operação de venda no mercado interno.

No que tange às operações alegadamente simuladas pela autoridade fazendária - vendas realizadas entre a First e a Bandeirantes, 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 – considerando ainda que não há nos autos demonstração concreta da dissimulação. Ora, é preciso, tal como ensina o Prof. Luciano Amaro, que é preciso ser demonstrado que a forma aparente dada à operação não condiz com o fato efetivamente ocorrido.

O que, por conseguinte, é de se afastar a imputação da multa pecuniária prevista no art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, e alterações posteriores:

“Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

I - importadas, ao desamparo de guia de importação ou documento de efeito equivalente, quando a sua emissão estiver vedada ou suspensa na forma da legislação específica em vigor;

II - importadas e que forem consideradas abandonadas pelo decurso do prazo de permanência em recintos alfandegados nas seguintes condições:

a) 90 (noventa) dias após a descarga, sem que tenha sido iniciado o seu despacho; ou

b) 60 (sessenta) dias da data da interrupção do despacho por ação ou omissão do importador ou seu representante; ou

c) 60 (sessenta) dias da data da notificação a que se refere o artigo 56 do Decreto-Lei número 37, de 18 de novembro de 1966, nos casos previstos no artigo 55 do mesmo Decreto-lei; ou

d) 45 (quarenta e cinco) dias após esgotar-se o prazo fixado para permanência em entreposto aduaneiro ou recinto alfandegado situado na zona secundária.

III - trazidas do exterior como bagagem, acompanhada ou desacompanhada e que permanecerem nos recintos alfandegados por prazo superior a 45 (quarenta e cinco) dias, sem que o passageiro inicie a promoção, do seu desembarço;

IV - enquadradas nas hipóteses previstas nas alíneas "a" e "b" do parágrafo único do artigo 104 e nos incisos I a XIX do artigo 105, do Decreto-lei número 37, de 18 de novembro de 1966.

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)

VI - (~~Vide Medida Provisória nº 320, 2006~~)

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito

e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

Considerando ainda que não há nos autos demonstração concreta da dissimulação, resta dar razão ao sujeito passivo.

Em vista de todo o exposto, dou provimento ao recurso interposto pelo sujeito passivo.

(Assinado digitalmente)
Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Peço vênica 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 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.

Importa fazer uma breve digressão histórica sobre o assunto.

Antes mesmo 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

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.

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.

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.

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);

(...)"

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)

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 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.

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 .

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 ao 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 mercadoria importada, 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 com tal nas declarações de importação, mesmo que, na ótica de uns ou de outros, um terceiro fosse quem,

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;

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.

Cumpre 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

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 desembarco 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 desembaraço 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.

Isto posto, tem-se que, no caso concreto, as evidências descritas no acórdão recorrido não deixam margem para dúvidas de que a empresa First importava mercadorias previamente destinadas à empresa Renosa. Observe-se (e-folhas 2.712 e segs).

(...)

1) O Fisco 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 a **Renosa**. Veja-se trechos do RAF (fl. 21/22):

"(...) Conforme demonstrado na Tabela 2.1, 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 das citadas tabelas revelam que as notas de saída (venda) para as quatro empresas acima relacionadas 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 2.2, tinha como destinatários predeterminados a empresa Renosa.

2) A Fiscalização identificou a ligação documental para amparar a logística da importação e transporte de mercadoria, vinculando as importações ao transporte e a

emissão de documentos fiscais, conforme se verifica no trecho abaixo extraído do RAF (fl. 24):

"(...) O transporte das mercadorias era fracionado. A mercadoria era liberada em partes. Cada parte completava a carga de uma carreta e para cada parte era emitida uma nota fiscal de entrada e uma nota fiscal de saída. Cada nota fiscal de entrada emitida tem sua correspondente nota fiscal de saída, o que comprova o fato, relatado no item 5.2.6 abaixo, de que as notas fiscais de entrada e saída eram apenas trocadas, quando do transporte destas mercadorias até o destinatário final. Então, a cada nota fiscal de entrada corresponde uma nota fiscal de saída de mesma data de emissão que relaciona exatamente as mesmas mercadorias (mesma descrição e mesma quantidade). Isso pode ser constatado na Tabela 2.2 que relaciona, para cada processo de importação, o número das notas fiscais de entrada lado a lado com o número da correspondente nota de saída. Tais notas podem ser conferidas no arquivo DOCSRENOSA, que contém os documentos emitidos para cada processo de importação, separados por processo (ou seja, DI, fatura comercial, notas fiscais de entrada, notas fiscais de saída).

Para cada processo de importação foi 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".

3) O Fisco demonstra com detalhes a vinculação entre as Declarações de Importação DI e as Notas Fiscais de Saída, comprovando a vinculação das importações a venda realizada à **Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A**, confirmando que as importações foram realizadas para serem entregues a Renosa (fls. 25/26 do RAF):

"(...) Da análise das informações contidas nas DI sob análise e nas notas fiscais de saída, observamos que há uma vinculação qualitativa e quantitativa entre as

mercadorias de uma DI e mercadorias das notas fiscais de saída respectivas, ou seja, uma DI que importou um número determinado de preformas PET terá toda essa quantidade de preformas vendida para um único destinatário por meio de uma ou mais notas fiscais de saída.

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 16 operações realizadas pela FIRST no período de 01/01/2007 a 30/06/2007 como importador direto de garrafas PET, onde as mercadorias importadas foram destinadas à Renosa.

Vimos então que cada importação realizada é destinada a apenas uma empresa (Renosa) 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. Esta vinculação entre quantidade de mercadorias de uma DI e suas notas fiscais de saída pode ser verificada na tabela 3, onde a vinculação entre DI e notas fiscais de vendas correspondentes (que deram saída às mercadorias importadas por meio desta DI) foi feita pelo número de controle interno da 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. 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 de saída, sendo possível fazer uma perfeita vinculação entre quantidade de mercadoria importada por uma DI e sua venda nas notas fiscais de saída, observando que TODAS as mercadorias de uma DI são sempre destinadas a uma única empresa, no presente caso, Renosa Industria Brasileira de Bebidas S/A.

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.

Além disso, a análise dos lançamentos contábeis da empresa, além do confronto desses lançamentos com

as informações referentes às importações extraídas das DI e das Notas Fiscais emitidas, mostram claramente a simulação realizada para ocultar os reais adquirentes das importações realizadas, e que a FIRST é apenas uma prestadora de serviços, um anteparo entre o exportador e o real adquirente".

4) O Fisco apurou durante o procedimento que a empresa não apresentava estoques de "preformas PET" 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 à fl. 29:

"(...) 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. O gráfico Série Temporal de Saldos mostra a evolução do saldo contábil do estoque de garrafas PET (conta 1.1.03.01.017 MERCADORIAS IMPORTADAS GARRAFAS PET) no período de 01/01/2007 a 30/06/2007, 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. Como as notas fiscais de saída são muitas vezes emitidas ou contabilizadas antes das de entrada, o saldo da conta de estoque é em vários momentos credor, o que significa que o estoque seria negativo".

5) 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 S/A, detalhados no RAF às fls. 30/31:

"(...) O primeiro ponto a destacar é que, diferente do que acontece em vendas reais, os valores e prazos dos pagamentos realizados pelos reais importadores à FIRST não tem relação com as notas fiscais de saída emitidas, e sim com datas e valores das importações.

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 07/00084120, vemos que a data de seu registro foi 03/01/2007 e os impostos recolhidos totalizaram R\$ 42.622,14. Na seção da tabela 3 referente aos pagamentos realizados confirmamos o pagamento do mesmo valor dos impostos que ocorreu 7 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.

Usando ainda a mesma DI como exemplo verificamos que o terceiro pagamento ocorreu em 05/03/2007, três dias antes da liquidação do contrato de câmbio e um dia antes da contratação do câmbio, sendo o valor praticamente o mesmo da liquidação do contrato de câmbio. Esse terceiro pagamento ocorre aproximadamente 60 dias após o registro da DI, e sempre antes da liquidação do contrato de câmbio.

O segundo pagamento ocorre aproximadamente 30 dias após o registro da DI e seu valor equivale a aproximadamente 25% do valor CIF das mercadorias.

No exemplo que estamos utilizando e registrado na Tabela 3, acontece um quarto pagamento que, conforme mencionamos anteriormente, representa um ajuste nos valores anteriores.

Os pagamentos informados pelo fiscalizado foram confirmados ao serem confrontados com os lançamentos contábeis no período. Análise da contabilidade da empresa FIRST revela que havia disponibilidade de recursos para o recolhimento dos tributos federais.

6) Consta dos autos que a empresa First S/A foi intimada a apresentar mensagens (EMAILS) 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 e a Cristalpet (Uruguai) empresa exportadora das preformas PET.

Quanto a isso, acolho *in totum* as conclusões a que chegou o i. Relator do processo na instância recorrida, com base nas evidências demonstradas pela Fiscalização Federal.

(...)

Como pode ser visto, estas mensagens revelam que as empresas Renosa e outras se comunicavam diretamente com o exportador, empresa Cristalpet (UY), repassando seus cronogramas mensais de pedidos, pedidos extras, definindo as características, quantidade e gramatura das preformas PET; que a Cristalpet, no momento da emissão da fatura que instruía as DI, já sabia para quem se destinavam as preformas PET; que a FIRST, no máximo, repassava os pedidos dos clientes à Cristalpet, não sendo responsável em nenhum momento por definir as características das preformas PET a serem importadas; que a operação de transporte das preformas PET é considerada uma operação única, desde a liberação na fronteira até a entrega da mercadoria aos destinatários finais, reais adquirentes. Essas constatações, aliadas às declarações do transportador que esclarecem que o transporte das mercadorias era realizado diretamente do exterior até a destinatária final, DF CARF MF Fl. 2716 24 apenas realizando a troca das notas fiscais depois de transposta a fronteira, corroboram a conclusão de que houve a ocultação das reais destinatárias das mercadorias. Confrontandose todos os elementos acima exposto, restou caracterizado, após a leitura das mensagens eletrônicas, de que houve SIMULAÇÃO nas operações de importação das mercadorias "preformas PET" pela First S/A, onde os reais adquirentes foram deliberadamente ocultados, ao registrar as DI como importação por conta própria da First.

(...)

Restou inequívoco que as operações foram realizadas por ordem de terceiros. A First S/A, sabia antes de iniciar a operação de importação quais os produtos seriam remetidos a que empresas, realizando um serviço simples de intermediação de operação. O procedimento correto a ser adotado, nos termos previstos na legislação aduaneira seria a declaração ao fisco que a operação seria por ordem de terceiro, informando no Sistema SISCOMEX, nos termos definidos na IN SRF nº 225/2002.

Outrossim, em consonância com tudo o que até aqui foi exposto, também comungo da mesma opinião do i. Relator da instância *a quo* quando aborda a questão da origem dos recursos aplicados nas operações de importação, conforme a seguir se lê.

(...)

Matéria que suscita controversa é se a comprovação da origem dos recursos, utilizados na operação de comércio exterior, afastaria a aplicação de penalidades. Tal argumento não encontra respaldo na legislação que disciplina a matéria. Nos termos do art. 23, inciso V do Decreto Lei nº 1.455/76, o dano ao erário, punido com a pena de perdimento da mercadoria, ocorre quando a informação sobre os reais responsáveis pela operação de importação é deliberadamente ocultada dos controles fiscais e alfandegários, por meio de fraude ou simulação. A partir da determinação legal é inconteste que se a Fiscalização Aduaneira prova que determinada operação declarada ao Fisco não corresponde a realidade dos fatos, resta evidenciada o dano ao erário e o perdimento da mercadoria.

A comprovação da origem dos recursos afasta a presunção da interposição fraudulenta, mas de forma alguma é suficiente para afastar as outras previsões da norma que trata da ocultação dos reais intervenientes na operação de importação. Quando a origem dos recursos não está comprovada, presume-se a interposição fraudulenta, quando comprovada nos autos, cabe a Fiscalização provar a ocultação dos reais adquirentes da operação de importação, para a aplicação da penalidade de perdimento das mercadorias, nos termos do art. 22 do Decreto Lei nº 1.455/76.

É mister salientar, que não são todas as operações por conta e ordem de terceiros são consideradas infração aduaneira. O art. 80 da Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, estabeleceu a possibilidade de pessoas jurídicas importadoras atuarem em nome de terceiros por conta e ordem destes. Os procedimentos a serem seguidos nestas operações estão atualmente disciplinados na IN SRF nº 225, de 2002.

Considerando a possibilidade de importações, com a intervenção de terceiros, fato previsto em lei e disciplinado pela RFB, torna mais forte a pena a ser aplicada quando importador e real adquirente, utilizando de fraude ou simulação oculta esta operação do conhecimento dos órgãos de controle aduaneiro, visto que, o fato de não seguir as determinações normativas para as importações por conta e ordem, acarretam prejuízo aos controles aduaneiros, fiscais e tributários.

(...)

Finalmente, andou bem a decisão recorrida ao refutar a alegação de mudança de critério jurídico. Adoto os fundamentos que seguem, como se meus fossem.

(...)

Como se vê, alega a recorrente, mudança de critério jurídico, lastreado no fato da autoridade de primeira instância reconhecer que os recursos pertenciam a First S/A, mas manter o lançamento, justificando a exigência no fato que as operações ocorreram na modalidade "para revenda a encomendante predeterminado", onde é de conhecimento prévio da importadora o destinatário final das mercadorias que serão importadas.

Os argumentos da Recorrente em seu recurso não podem prosperar. A motivação da Fiscalização Aduaneira foi a ocultação da operação por ordem de terceiros por meio de simulação e não a existência de interposição fraudulenta, nos termos descritos no Relatório de Ação Fiscal (RAF) de fls. 14 a 54. Veja-se trechos abaixo reproduzido:

(...)

Pelo que se vê, a peça acusatória fiscal parte da análise importações realizadas pelo contribuinte FIRST S.A., e que efetuou importações de proformas PET, declarando importar em nome próprio, ocultando os reais adquirentes das operações, mediante simulação e fraude.

Assim, resta claro que conforme asseverado no RAF e da decisão da primeira instância, o fundamento em que foi baseado a exigência fiscal, foi a ocultação do real adquirente da mercadoria, não existindo, portanto, nenhuma mudança de critério jurídico na decisão da primeira instância.

(...)

Processo nº 10983.722369/2011-75
Acórdão n.º **9303-006.343**

CSRF-T3
Fl. 37

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal