



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11007.001678/2009-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-012.786 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de março de 2024
Recorrente FIRST S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 21/05/2009

CESSÃO DO NOME PARA UTILIZAÇÃO EM OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR. MULTA PREVISTA NO ART. 33, DA LEI Nº 11.488/07.

A aplicação da multa do art. 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, equivalente a 10% do valor aduaneiro, se mostra cabível quando demonstrada cabalmente a conduta imputada à pessoa jurídica por cessão de seu nome com vistas ao acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários nas operações de importação.

PEDIDO DE RELEVÇÃO DA MULTA. INCOMPETÊNCIA.

O CARF não possui competência para determinar a relevção de multa legalmente prevista.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do argumento de relevção da penalidade por ausência de competência a este Tribunal Administrativo e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencido o Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues quanto ao mérito.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Sabrina Coutinho Barbosa e Marcos Roberto da Silva (Presidente).

Relatório

Por economia processual e por relatar a realidade dos fatos de maneira clara e concisa, reproduzo o relatório da decisão de piso:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para exigência de crédito tributário no valor de R\$ 5.000,00 referente à multa mínima prevista no artigo 33 da Lei n.º 11.488/2007 decorrente da cessão do nome para acobertamento do real adquirente das mercadorias importadas.

A interessada foi submetida a procedimento especial de fiscalização da Instrução Normativa SRF n.º 206/2002, aplicado ao segundo e último embarque parcial da mercadoria relacionada a Declaração de Importação-DI n.º 09/0633640-0, registrada na modalidade de entrega fracionada, cujo valor aduaneiro declarado era de R\$ 48.908,82, com base em indícios de ocultação irregular de terceiro porque ao solicitar a liberação do embarque parcial da DI, para importação de preformas PET de origem uruguaia., apresentou Nota Fiscal de saída anterior a efetiva nacionalização da mercadoria.

Durante o procedimento de fiscalização foram efetuadas diversas intimações solicitando documentação e esclarecimentos para a empresa First S.A e para a empresa Brasal Embalagens Ltda, destinatária das mercadorias; foram tomados depoimentos dos intervenientes nas operações- transportador e despachantes aduaneiros-, bem como do próprio diretor da empresa First, também foram colhidas mensagens eletrônicas das empresas First e Brasal e da transportadora rodoviária Tora Transportes Industriais, que confirmaram as suspeitas iniciais.

Em síntese concluiu a fiscalização:

- A First S.A. atuava como mera intermediária nas operações de importação de preformas destinadas à empresa Brasal Embalagens.*
- As preformas a serem importadas eram definidas pela empresa Brasal Embalagens Ltda que encaminhava os pedidos à empresa First S.A., que os repassava à empresa exportadora Cristalpet S.A.*
- A empresa Brasal Embalagens mantinha contato direto com a empresa Cristalpet, inclusive definindo características das mercadorias a serem importadas.*
- A empresa First procurou ocultar da fiscalização, no decorrer do procedimento fiscal, que as preformas por ela importadas, tinham destinatários predeterminados. A empresa somente veio a admitir esse fato a partir da descoberta de provas irrefutáveis pela fiscalização, em diligência junto à transportadora.*
- A nota fiscal eletrônica n.º 259, que deu origem ao procedimento fiscal não foi emitida por engano, como alegado pela empresa First. Ao contrário, verificou-se que a emissão irregular de notas fiscais de venda para os reais destinatários, antes mesmo da liberação das mercadorias, era uma prática recorrente da empresa.*
- A mercadoria importada através da DI n.º 09/0633640-0 tinha como destinatário final e predeterminado a empresa Brasal Embalagens Ltda.*
- Os recursos utilizados nas operações de importação pertenciam, ao que tudo indica, à empresa First S.A.*
- A empresa First S.A. atuava por encomenda de empresas que utilizam preformas Pet em seus processos produtivos, entre elas a empresa Brasal Embalagens Ltda. A operação em questão enquadrou-se na modalidade de importação por encomenda, mas foi declarada*

em nome próprio ocultando a condição da empresa Brasal Embalagens de encomendante e real destinatário das mercadorias.

- As empresas Brasal Embalagens Ltda (encomendante) e First S.A. (importadora) não cumpriram com os requisitos estabelecidos na IN SRF 634/2006 para a realização de importações por encomenda. Portanto, as importações, inclusive a relacionada à DI n.º 09/0633640-0, foram irregulares.

- A verdadeira responsável pela operação de importação relativa à DI n.º 09/0633640-0, ou seja, aquela que deu causa à operação, foi a empresa Brasal Embalagens Ltda.

- A conduta da empresa First S.A. configura a prática de ato simulado, uma vez que o verdadeiro negócio jurídico realizado (importação por encomenda) permaneceu oculto.

- Houve, em tese, utilização indevida de benefício fiscal relativo ao ICMS pelas empresas First S.A e Brasal Embalagens Ltda, o que configura fraude tributária.

Desta forma finalmente concluiu que a empresa First S.A. ocultou a verdadeira destinatária da mercadoria e responsável pela operação relacionada à DI 09/0633640-0, empresa Brasal Embalagens Ltda, configurando a prática de ocultação do real comprador e responsável pela operação, mediante fraude e simulação.

Regularmente cientificada em 20/11/2009, a interessada apresentou impugnação de folhas 814 e seguintes. Em síntese, traz as alegações:

- nulidade do lançamento decorrente de vários vícios que maculam sua legalidade;*
- demonstrou o equívoco ocorrido no setor de faturamento da empresa na emissão da nota fiscal de saída e corrigiu o erro; não pode ser penalizada pelo simples fato de ter se antecipado com a venda das mercadorias, pois não existe prazo legal para comercializar as mercadorias ora importadas e porque a mencionada situação não trouxe qualquer malefício para o fisco;*
- consegue programar antecipadamente suas vendas em virtude das peculiaridades dos produtos e da habitualidade de seus clientes;*
- a operação é uma importação por conta própria e não por encomenda, não houve qualquer dano ao erário porque a tributação independe da modalidade de importação e os tributos foram pagos;*
- já foi penalizada com a pena de perdimento das mercadorias sendo ilegal a manutenção de ambas as exigências;*

Ao final requer o processamento da impugnação para o fim de cancelar integralmente o Auto de Infração afastando-se as penalidades aplicadas e que seja apresentado o pedido de prorrogação do prazo para a conclusão do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), nos termos dos arts. 11 e 12 da Portaria RFB n 2 11.371, de 12 de dezembro de 2007.

É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba – PR julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário lançado conforme ementa do **Acórdão n.º 06-63.126** a seguir transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 21/05/2009

Acórdão sem ementa, em cumprimento ao disposto no art. 2º da Portaria RFB n.º. 2.724, de 27 de setembro de 2017

*Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido*

Em síntese, a decisão recorrida foi no seguinte sentido:

Da análise das provas carreadas aos autos não resta nenhuma dúvida de que, efetivamente, a importadora First S.A., ao registrar as Declarações de Importação como se tratassem de importações diretas, estava, em verdade, ocultando a verdadeira adquirente das mercadorias importadas. Tanto porque a empresa Brasal Embalagens que atua na área de envasamento de bebidas, utilizando a preformas importadas em seu processo produtivo, não estava habilitada a operar no comércio exterior, seja diretamente, seja através de terceiros.

Essa é a conclusão que se chega quando se verifica que as notas fiscais de saída que ampararam as vendas às adquirentes das mercadorias possuem data de emissão coincidente ou de poucos dias depois da emissão das notas fiscais de entrada, que ampararam as mercadorias quando de sua importação. Relembrando que o procedimento especial conduzido para a DI objeto deste lançamento foi instaurado justamente em virtude da Nota Fiscal de saída de mercadoria ter sido emitida antes mesmo da liberação da carga pela fiscalização, sendo constatado posteriormente que se tratava de prática corrente da empresa First.

Da mesma forma, comprovam o prévio conhecimento da destinação das mercadorias importadas as mensagens eletrônicas trocadas entre a importadora e a fornecedora uruguaia, Cristalpet S.A. nas quais se estabelecem as programações de carregamento de mercadorias específicas para as destinatárias no País.

Dentre elas consta uma datada de 13 de maio de 2009 em que a empresa de comércio exterior responsável pela declaração de exportação no Uruguai menciona e anexa a Fatura n.º 6963 da Cristalpet (exportadora) para a Brasal (real adquirente) revelando que a mercadoria da DI n.º 09/10633640-0, objeto destes autos, destinava-se à empresa Brasal (fl. 656):

(...)

Também fazem concluir no mesmo sentido as declarações do despachante aduaneiro responsável pelo registro das Declarações de Importação em nome da First S.A. que recebia e providenciava, inicialmente, a troca das notas fiscais de entrada e saída.

Resta claro que, quando a importadora realizava as importações já sabia previamente qual seria a destinatária das mercadorias importadas, todavia, não declarava o fato à fiscalização, querendo fazer crer que se tratava de importações próprias quando, em verdade, não o eram.

Após diligência na empresa transportadora houve mudança de postura por parte da empresa First que passou a admitir que as mercadorias objeto deste processo estavam previamente destinadas à Brasal. Vide declaração do próprio diretor da empresa First para a fiscalização (fl. 794):

(...)

Um dos objetivos traçados pela Receita Federal do Brasil é pretender possuir controle absoluto sobre o destino de todas mercadorias e bens importados por empresas nacionais. A aplicação desta pena, assim como a de perdimento da mercadoria, não deriva da sonegação de tributos, muito embora tal fato se constate como efeito subsidiário, mas da burla aos controles aduaneiros.

Constatada a prática das duas condutas, ocultação e cessão de nome devem ser aplicadas as penalidades específicas para cada uma delas, visto que cada uma das multas tem natureza jurídica diversa devendo a fiscalização aplicá-las cumulativamente (art. 727, §3º do Decreto 6.759/20093). visto o caráter vinculativo de sua ação.

Inconformada com a decisão da DRJ, a interessada apresenta Recurso Voluntário contra a decisão de primeira instância com os argumentos a seguir elencados. Preliminarmente alega a ocorrência da prescrição intercorrente. No mérito apresenta as seguintes alegações: 1) Das Razões para a Reforma do Acórdão; 2) Da inoccorrência de Interposição Fraudulenta de Terceiros, mediante Ocultação do Real Adquirente – Descabimento da Multa pela Cessão de Nome de Pessoa Jurídica; 3) Da Inexistência de Fraude e Simulação – Indevida Desconstituição/Desconsideração do Negócio Jurídico; 4) Dos Vícios de Motivação e Finalidade do Ato Administrativo; 5) Da Inaplicabilidade da Multa pela Cessão de Nome de Pessoa Jurídica (Lei nº 11.488/07, art. 33), e da Configuração de Indevido *Bis In Idem*; 6) Da Necessidade de Relevação da Multa ante a Ausência do Elemento Danoso e Da Aplicação da Penalidade menos Gravosa em função da Presunção de Boa-Fé.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Roberto da Silva, Relator.

Conhecimento

O recurso voluntário atende aos requisitos formais de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Preliminar

A Recorrente alega em sede de preliminar o reconhecimento da ocorrência da prescrição intercorrente tendo em vista que o processo foi movimentado somente 8 anos após a apresentação da impugnação tempestiva.

A respeito dos argumentos relacionados a prescrição intercorrente, é pacífica a jurisprudência deste Tribunal quanto a inexistência desse instituto no âmbito do processo administrativo tributário. Neste sentido, foi editada a Súmula CARF nº 11 nos seguintes termos: “*Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo-fiscal*”.

Cabe destacar que a citada Súmula é de observância obrigatória pelos membros do CARF, nos termos do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF).

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de prescrição intercorrente.

Mérito

No mérito apresenta as seguintes alegações:

- 1) Das Razões para a Reforma do Acórdão. Da Legalidade da Operação de Importação por Conta Própria para Posterior Revenda / Distribuição;
- 2) Da inocorrência de Interposição Fraudulenta de Terceiros, mediante Ocultação do Real Adquirente – Descabimento da Multa pela Cessão de Nome de Pessoa Jurídica;
- 3) Da Inexistência de Fraude e Simulação – Indevida Desconstituição/Desconsideração do Negócio Jurídico;
- 4) Dos Vícios de Motivação e Finalidade do Ato Administrativo;
- 5) Da Inaplicabilidade da Multa pela Cessão de Nome de Pessoa Jurídica (Lei nº 11.488/07, art. 33), e da Configuração de Indevido *Bis In Idem*;
- 6) Da Necessidade de Relevação da Multa ante a Ausência do Elemento Danoso e Da Aplicação da Penalidade menos Gravosa em função da Presunção de Boa-Fé.

Antes do enfrentamento dos argumentos na análise do caso concreto, e acima reproduzidos, relevante destacar o que consta da legislação aduaneira no que concerne a interposição fraudulenta.

A interposição fraudulenta é um ato no qual uma pessoa, física ou jurídica, se interpõe entre a fiscalização aduaneira e o real adquirente da mercadoria, aparentando ser o responsável por uma operação de importação, ocultando assim aquele que não pode ou não quer promover a importação em seu próprio nome. A ocultação do real adquirente é um artifício empregado para burlar controles aduaneiros e obrigações tributárias principais e acessórias.

A ocultação do sujeito passivo, ou real adquirente, é veementemente condenada pela legislação aduaneira vigente, visto que através deste subterfúgio, além de outras práticas ilícitas, as empresas podem intentar em:

- (i) não se submeter a procedimentos fiscais mais apurados de habilitação, os quais têm o fito justamente de promover o combate preventivo à dissimulação de intervenientes nas operações de comércio exterior através da verificação de indícios de interposição fraudulenta, seja por vícios na constituição da empresa ou pelo uso de recursos de terceiros interessados em ocultar suas operações do controle aduaneiro visando quaisquer objetivos, seja pela lavagem de dinheiro, evasão de divisas ou desoneração de exigências fiscais. Destarte, o interessado pretende não ser submetido à apurada análise fiscal pela Autoridade Tributária responsável por verificar a regularidade e consistência das informações prestadas, aferir a capacidade operacional e financeira da pessoa jurídica e avaliar a capacidade empresarial e econômica dos sócios quanto ao objeto e capital societários;

(ii) interferir na avaliação do risco da operação (parametrização das DI), mensurada em função do perfil e histórico cadastral dos intervenientes aduaneiros envolvidos;

(iii) transgredir obrigações tributárias principais e acessórias;

(iv) não figurar como contribuinte “equiparado a industrial” para evitar a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados nas operações subsequentes; e

(v) resguardar seu patrimônio e sua reputação sem sofrer reflexos de ordem tributária, civil e penal, haja vista a constituição de empresa “laranja” para clara pretensão de fraudar”.

Importante ressaltar, ainda, que é perfeitamente possível, à luz da legislação aplicável, que terceiro se utilize regularmente da figura de um importador para obter produto importado no mercado interno, registrando essa condição de forma transparente na DI e sem interferir na avaliação do risco da operação, mensurada em função do perfil e histórico cadastral dos intervenientes aduaneiros envolvidos.

A legislação prevê duas formas de identificar o terceiro (real comprador no mercado interno) responsável pela importação: modalidade de "importação por conta e ordem de terceiros" e modalidade de “importação por encomenda”. Ou seja, não ocorrendo uma destas modalidades de importação fica caracterizada a situação em que o real comprador no mercado interno obteve a nacionalização do bem por intermédio de um importador interposto.

Vejamos os conceitos relacionados às três modalidades de importação e extraídos do livro **Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF** (autoria dos I. ex-Conselheiros Luiz Roberto Domingo e Ângela Sartori) com vistas a ter em mente suas características a fim de podermos, na análise do caso concreto, verificar em qual modalidade poder-se-á enquadrar a operação de importação presente neste processo:

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

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

(...)

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

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

As operações por conta e ordem são aplicáveis tão somente nas hipóteses em que a importadora atua como prestadora de serviços, isto é, uma intermediária nas

importações. Em decorrência desta condição, a importadora que atua por conta e ordem não pode, em qualquer situação, adquirir a propriedade das mercadorias importadas, possuindo somente a posse até a transferência para a empresa adquirente.

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

(...)

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

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

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

Ou seja, a infração “ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou do responsável pela operação” se configura quando há declaração de importação registrada no Siscomex em nome de pessoa que não é a real responsável pelo ingresso da mercadoria em território nacional, quando restar ocorrida a importação direta.

Conhecidos os conceitos atinentes as modalidades de importação, passemos à análise da legislação aduaneira que tipificou a conduta de dano ao erário com a pena de perdimento de mercadorias em virtude da ocultação do real sujeito passivo em operações de importação e exportação nos termos do inciso V do art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455/76 que assim dispõe:

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

(...)

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei n.º 10.637, de 30.12.2002)

§ 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 n.º 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 n.º 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.

Diante desta determinação legal, verifica-se a prática de interposição fraudulenta de terceiros sob duas formas: presumida ou comprovada.

A interposição fraudulenta presumida é identificada quando a empresa importadora não procede a operação para ela própria, tendo em vista a ausência de comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação. Ou seja, constatada presunção legalmente estabelecida no § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, configura-se a interposição fraudulenta e aplica-se o perdimento (ou a multa que a substitui). Relevante destacar que neste caso o ônus probatório recai sobre importador em demonstrar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos.

Já na interposição fraudulenta comprovada a Fiscalização deve apresentar elementos probatórios com vistas a demonstrar que ocorreu uma operação de importação acobertando um terceiro que se constitui no real beneficiário da operação. Ou seja, é necessário que as condutas realizadas pelas empresas envolvidas se subsumam à tipificação legal contida no inciso V e §3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76. Com isso, demonstrada a interposição, aplica-se a pena de perdimento (ou a multa que a substitui). Repare que aqui o ônus probatório recai sobre a autoridade fiscal com a indicação de elementos probatórios suficientes para atestar a conduta que configura a interposição fraudulenta de terceiros.

Destaque-se, ainda nesse contexto de operações de importação, a existência da infração intitulada como “cessão de nome”, na qual serviu de fundamento do presente auto de infração e que consta do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, que assim dispõe:

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

Parágrafo único. À hipótese prevista ncaputdeste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Para a aplicação da multa por cessão de nome, necessário verificar se estão presentes os preceitos atinentes ao acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários e que o acobertante seja pessoa jurídica em operação de comércio exterior.

Retomando o caso concreto, vejamos pontualmente os argumentos apresentados no Recurso Voluntário.

1) Das Razões para a Reforma do Acórdão. Da Legalidade da Operação de Importação por Conta Própria para Posterior Revenda / Distribuição

A Recorrente afirma que a operação efetivamente se tratou de importação por conta própria. Que pelas características do mercado de *preformas PET*, há um vínculo comercial com sua cliente. Entretanto, esse tipo de importação possui peculiaridades especiais, tanto que o legislador instituiu um regime próprio para esse tipo de operação (Lei nº 11.196/05). Neste

sentido, o fato de ter um relacionamento comercial com clientes do setor, não descaracteriza a operação de importação por conta própria, muito menos representa a ocultação. Destaca ainda que este mercado é muito restrito, sendo poucas as empresas que atuam no seguimento de bebidas envasadas em garrafas plásticas e, por ser produto específico, assumiria um risco em manter tais insumos em estoque. Assim, entende que não restou caracterizado o dano ao erário por interposição fraudulenta, tampouco houve burla aos controles aduaneiros, pois ambas as empresas são registradas no RADAR e possuem condições financeiras para realização da operação. Portanto, não há que se falar em fraude ou ocultação de terceiros, bem como em empréstimo ou cessão de nome a outras empresas.

A Recorrente ainda destaca que a outra contribuinte envolvida (Brasal Embalagens Ltda) é “*empresa de grande porte, habilitada a operar no comércio exterior e que ostenta capacidade financeira mais do que suficiente para implementar as operações em seu nome, caso isso fosse realmente necessário*”. Ressalta também que a carga tributária na importação direta é substancialmente menor na importação por encomenda ou por conta e ordem de terceiros do que na importação direta, caracterizando ausência de intuito de burla aos controles aduaneiros. Com base nestas situações relatadas, verifica-se que não houve qualquer espécie de benefício para as empresas interlocutoras e tampouco dano ao erário. Também não houve quebra da cadeia do IPI tendo em vista que os produtos eram isentos deste tributo.

Outro ponto trazido pela Recorrente reside no fato de que ela fidelizou o mercado de *preformas PET* no país, desenvolvendo uma clientela fixa e habitual, realizando uma programação de vendas contínua nesta operação de importação com produto destinado a comercialização (pretérita ou posterior à operação). Isso não significa que a operação, cuja importação ocorre de acordo com a demanda do cliente, deixa de ser por conta própria e se converteria em importação por conta e ordem.

Outro argumento apresentado diz respeito ao amparo legal de suas operações, estando em sintonia com o disposto no art. 53 da Lei nº 11.196/05, que contempla o formato de importação realizado pela Recorrente em relação aos produtos classificados na NCM 3923.30.00. O referido dispositivo legal previu a solidariedade com o industrial em relação ao pagamento da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação. Portanto, neste sentido, o Regime Especial previsto neste art. 53 previu esta realidade mercadológica realizada pela Recorrente, sem que houvesse confusão com a importação por conta e ordem de terceiros e por encomenda.

A Recorrente apresenta ainda argumentos atinentes a ofensa a princípios da razoabilidade, proporcionalidade e eficiência da Administração Pública, que primam pela busca pela verdade material. Finalizando, reforça que, pelo exposto, não houve fraude, tampouco interposição fraudulenta e/ou acobertamento do destinatário das mercadorias mediante cessão de nome.

Discordo da Recorrente. Corretas as conclusões da decisão recorrida.

Analisando os documentos juntados pela fiscalização verifico que a empresa Brasal Embalagens Ltda tinha pleno conhecimento das negociações mantidas entre a FIRST e o exportador Cristalpet. Ou seja, a Recorrente até adquire no exterior com recursos próprios, promove o seu despacho aduaneiro de importação, mas quase que simultaneamente, emite nota fiscal de venda dos produtos importados e remete para a Brasal, caracterizando um procedimento típico de importação por encomenda, tendo em vista que a entrega dos produtos já se encontrava

previamente acordado. Ou seja, tanto a fiscalização quanto a decisão recorrida não tiveram dúvidas de que houve um acerto prévio de entrega dos produtos à Brasal e no registro da operação de importação a Recorrente não prestou informação a respeito de um terceiro (pessoa encomendante - Brasal). Portanto, entendo restar caracterizada operação diversa da vindicada pela Recorrente ao afirmar que de fato ocorreu uma importação por conta própria, qual seja importação por encomenda. Reproduzo a seguir trechos da Decisão Recorrida cujo conteúdo foi extraído das apurações apontadas pela fiscalização e que demonstram essa conclusão:

Essa é a conclusão que se chega quando se verifica que as notas fiscais de saída que ampararam as vendas às adquirentes das mercadorias possuem data de emissão coincidente ou de poucos dias depois da emissão das notas fiscais de entrada, que ampararam as mercadorias quando de sua importação. Relembrando que o procedimento especial conduzido para a DI objeto deste lançamento foi instaurado justamente em virtude da Nota Fiscal de saída de mercadoria ter sido emitida antes mesmo da liberação da carga pela fiscalização, sendo constatado posteriormente que se tratava de prática corrente da empresa First.

Da mesma forma, comprovam o prévio conhecimento da destinação das mercadorias importadas as mensagens eletrônicas trocadas entre a importadora e a fornecedora uruguaia, Cristalpet S.A. nas quais se estabelecem as programações de carregamento de mercadorias específicas para as destinatárias no País.

Dentre elas consta uma datada de 13 de maio de 2009 em que a empresa de comércio exterior responsável pela declaração de exportação no Uruguai menciona e anexa a Fatura nº 6963 da Cristalpet (exportadora) para a Brasal (real adquirente) revelando que a mercadoria da DI nº 09/10633640-0, objeto destes autos, destinava-se à empresa Brasal (fl. 656):

Assunto: Fw: Planilla de cargas de Brasal - F.6963
De: "Alvaro Ebole" <alvaro.ebole@tora.com.br>
Data: Wed, 13 May 2009 12:17:13 -0300
Para: "SANDRO" <sandro.albuquerque@tora.com.br>



PLANILLA BRASAL

Sds
Alvaro Ebole Blanco
Tora Transportes Ind.
Gerente - Montevideo
Tel. 916 37 16 / 17
alvaro.ebole@tora.com.br
Cel. 094 08 90 80

— Original Message —

From: Lorena Vignolo - Jaume y Sere

To: Ulises Pereyra ; F. Elizalde ; Gonzalo Soto ; Ignacio Severi ; Jorge Bruno ; Daniel Ox. ; Expedición ; M.Machado ; Documentos ; Adriana Cáceres ; alvaro.ebole@tora.com.br ; Graciela Trinidad

Sent: Wednesday, May 13, 2009 12:13 PM

Subject: Planilla de cargas de Brasal - F.6963

Slids.

Lorena Vignolo
Documentos
Jaume & Seré Comercio Exterior/Logística
(598) 916 10 55 - ext. 131
(598) 915 31 97
* lorena.vignolo@jaumeysere.com

Intentamos sobrepasar las expectativas y necesidades de nuestros clientes a través de nuestro servicio

Também fazem concluir no mesmo sentido as declarações do despachante aduaneiro responsável pelo registro das Declarações de Importação em nome da First S.A. que recebia e providenciava, inicialmente, a troca das notas fiscais de entrada e saída.

Resta claro que, quando a importadora realizava as importações já sabia previamente qual seria a destinatária das mercadorias importadas, todavia, não declarava o fato à fiscalização, querendo fazer crer que se tratava de importações próprias quando, em verdade, não o eram.

Após diligência na empresa transportadora houve mudança de postura por parte da empresa First que passou a admitir que as mercadorias objeto deste processo estavam previamente destinadas à Brasal. Vide declaração do próprio diretor da empresa First para a fiscalização (fl. 794):

Receita Federal

SRRF/10ª RF
INSPETORIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE SANTANA DO LIVRAMENTO/RS

IRF/SLV/RS
ADUANA

18 NOV. 2009

Confere com o original

TERMO DE DECLARAÇÕES PRESTADAS

Em 14/09/2009, compareceu à Receita Federal localizada no Porto Seco de Santana do Livramento, o Sr. Natanael dos Santos Souza, CPF 046.119.088-52, Diretor da empresa First S.A., CNPJ 00.802.235/0001-05, em Santana do Livramento – RS, o qual prestou as declarações a seguir:

- 1) Que exerce a função de Diretor Presidente da empresa First.
- 2) Que as mercadorias referentes à DI 09/0633640-0 atualmente retidas destinavam-se, na época da sua chegada à fronteira, à empresa Brasal Embalagens Ltda.
- 3) Que o pedido da empresa Brasal que seria atendido através da carga que está retida, foi atendido através de outra importação posterior.
- 4) Que, atualmente as mercadorias referentes à DI 09/0633640-0 não têm destinatário certo.

Portanto, não restam dúvidas que a Recorrente procedeu a importação de preformas pet a pedido (encomenda) da empresa Brasal conforme as constatações acima reproduzidas e embasadas pelos referidos documentos.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso neste particular.

2) Da inocorrência de Interposição Fraudulenta de Terceiros, mediante Ocultação do Real Adquirente – Descabimento da Multa pela Cessão de Nome de Pessoa Jurídica

A Recorrente alega neste ponto que a fiscalização utilizou um verdadeiro desvio do curso da norma, vez que qualquer inexatidão contábil ou erro documental cairia na vala comum da “interposição fraudulenta”. Portanto não basta meros erros para a aplicação da pena de perdimento. Repisa que não houve quebra da cadeia do IPI, e que a importação direta se difere da por conta e ordem. Nesta seara, apresenta os requisitos dispostos no art. 2º do Ato Declaratório Normativo da SRF nº 7/2002, destacando que basta apenas uma das quatro

hipóteses para restar caracterizada a aquisição da mercadoria pela empresa importadora, afastando, por conseguinte, a ocorrência interposição fraudulenta.

Novamente discordo da Recorrente.

Conforme conclusão descrita no item anterior, não restaram dúvidas de que a empresa Brasal procedeu encomenda das preformas pet à Recorrente, entretanto, esta não incluiu as informações relacionadas a operação por encomenda na Declaração de Importação nº 09/0633640-0. Destaque-se ainda que os argumentos da Recorrente neste tópico são no sentido de que não ocorreu interposição fraudulenta com aplicação da pena de perdimento. Independentemente da comprovação ou não da ocorrência da interposição fraudulenta, houve demonstração cabal por parte da fiscalização da ocorrência da cessão do nome, o que acarreta na aplicação da penalidade constante destes autos (art. 33 da Lei nº 11.488/2007).

Diante do exposto, voto por negar provimento neste particular.

3) Da Inexistência de Fraude e Simulação – Indevida Desconstituição/Desconsideração do Negócio Jurídico

Neste ponto a Recorrente afirma que a fiscalização não pode tributar com base nos e-mails carreados nos autos por se tratar de indícios, necessitando de prova material dos fatos jurídicos alegados no processo administrativo fiscal. Portanto, improcedente o auto de infração.

Reforça que o fundamento legal da autuação é o art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455/76 no qual determina que para a ocorrência do dano, necessária a prova cabal da prática da fraude ou simulação com intuito de reduzir o pagamento de tributo. Portanto, para configuração da fraude, nos termos do art. 72 da Lei nº 4502/64, exige-se uma ação ou omissão dolosa para redução do imposto devido.

A Recorrente traz ainda argumentos de que a fiscalização não poderia promover a desconsideração do negócio jurídico por ausência de previsão constitucional ou legal. Entende que o fisco agiu com violação ao princípio da estrita legalidade e da liberdade de contratar. Ao desqualificar o negócio jurídico, incorreu em ofensa a outro princípio constitucional, o da livre iniciativa.

Novamente equivoca-se a Recorrente ao afirmar que o fundamento da autuação é o art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455/76, a bem da verdade e já descrito no relatório e neste voto, o fundamento da autuação é o de cessão de nome previsto no art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

Diante do exposto, voto por negar provimento neste particular.

4) Dos Vícios de Motivação e Finalidade do Ato Administrativo;

Afirma que os atos praticados pela autoridade fiscal devem estar em consonância com os estritos limites da lei (ato administrativo vinculado). Novamente lança mão dos argumentos a seguir relacionados:

143. Destarte, se, nos termos do disposto no art. 23, caput, inciso V, a aplicação da pena de perdimento pressupõe a existência de um ato fraudulento e/ou simulado, cuja

caracterização, partindo das premissas acima expostas, exigiria a manipulação do negócio jurídico real, visando à supressão ou redução no recolhimento dos tributos devidos, e, ainda, segundo o § 2º do mesmo artigo, “a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados”, inexistem dúvidas quanto à falta de suporte fático válido para a imposição pretendida.

Neste sentido, destaca que no próprio relatório fiscal a autoridade reconhece que a operação de importação realizou-se com recursos próprios da Recorrente, inferindo-se vício de motivação do ato administrativo.

Já no que concerne a finalidade do ato administrativo, afirma que a fiscalização pratica o ato objetivando atender interesses que não coincidem com o interesse público (coletivo). Ou seja, a finalidade da aplicação da pena de perdimento é de punir aqueles que não possuem condições operacionais de proceder a importação de produtos estrangeiros e, para tanto, se utiliza de uma terceira pessoa, que lhe cede o nome. Ou seja, não foi o que ocorreu no presente caso tendo em vista que a Recorrente possui capacidade operacional e recursos próprios para aquisição das *preformas pet* no mercado externo para revenda no Brasil.

Com isso, encerra o tópico afirmando o seguinte:

152. Provada, pois, a lisura da operação de importação e a posterior revenda dos produtos no mercado interno, com o regular recolhimento dos tributos incidentes, inexistem fundamentos que valide a aplicação da multa pela cessão de nome de pessoa jurídica, por evidente vício de motivação e finalidade.

A Recorrente insiste nos argumentos relacionados a penalidade prevista no art. 23, V do Decreto-lei n.º 1.455/76, quando o fundamento da autuação é o de cessão de nome previsto no art. 33 da Lei n.º 11.488/2007. Este foi cabal e suficientemente demonstrado nos autos o que derruba os argumentos relacionados ao vício de motivação e finalidade.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso neste particular.

5) Da Inaplicabilidade da Multa pela Cessão de Nome de Pessoa Jurídica (Lei n.º 11.488/07, art. 33), e da Configuração de Indevido *Bis In Idem*

A Recorrente não concorda que esteja presente a hipótese de incidência prevista no art. 33 da Lei n.º 11.488/07. Entende que cabe apenas a penalidade de perdimento por dano ao erário (§1º c/c Inciso V do art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455/76) aplicada ao real beneficiário (importador oculto). Ainda, que em relação ao importador (ostensivo), a “*prática da conduta de interposição fraudulenta na importação de recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome) passou a ser sancionada, exclusivamente, pela multa de 10% (dez por cento) do valor da importação, não podendo ser inferior a R\$5.000,00 (cinco mil reais)*”. Tal penalidade foi “*especificamente estabelecida para o importador que descumpriu as exigências legais determinadas para a importação por conta e ordem de terceiros ou a importação por encomenda*”.

Neste sentido, entende a Recorrente conforme reprodução a seguir:

162. Assim, no presente caso, não podem subsistir nem a multa pela conversão da pena de perdimento, nem a multa pela cessão de nome questionada neste auto de infração, por não se fazer presente a hipótese de incidência prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/07.

163. Conforme sobejamente salientado e comprovado ao longo do processo, não se caracteriza na hipótese ocultação dos reais adquirentes, tampouco cessão de nome para a importação de preformas PET.

Conclui neste tópico da seguinte maneira:

168. Face ao exposto, deve ser reformado o Acórdão recorrido, a fim de que o Auto de Infração seja integralmente anulado ou julgado integralmente improcedente, por erro de tipificação legal, mormente diante da flagrante inaplicabilidade à hipótese da multa prevista no art. 33 da Lei 11.488/07, principalmente por estar sendo exigida cumulativamente com a multa prevista no art. 23, V do DL 1.455/76 c/c art. 105, VI e VII do DL 37/66, o que revela nítida falta de coerência da própria fiscalização quanto aos fatos e infrações imputados.

Improcedentes os argumentos. No presente processo consta apenas a aplicação da penalidade de cessão de nome prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/07, portanto incabíveis os argumentos de configuração do indevido *bis in idem*.

Mesmo não havendo aplicação da pena de perdimento no presente processo, relevante destacar que esta penalidade atinge o real adquirente da mercadoria (sujeito oculto da operação de importação). A penalidade estabelecida no art. 33 da Lei nº 11.488/07 alcança a pessoa jurídica que cedeu seu nome para proceder a operação de importação, em nome próprio, para terceiros. Repare que no parágrafo único do citado art. 33 estabelece que “A hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 91 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996”, ou seja, confirma que não houve a revogação da pena de perdimento.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso neste particular.

6) Da Necessidade de Relevação da Multa ante a Ausência do Elemento Danoso e Da Aplicação da Penalidade menos Gravosa em função da Presunção de Boa-Fé

A Recorrente ainda vindica que, caso seja mantida alguma penalidade, que seja aplicada a multa de 1% do valor aduaneiro, e não a pena de perdimento. Portanto, entende que, havendo algum equívoco por parte da Recorrente, tal conduta não redundou em nenhum tipo de dano ao tipo de erário, seja financeiro seja ao controle aduaneiro. Nesta linha, requer a relevação da pena de perdimento tendo em vista a comunicação do eventual erro/equívoco cometido em seus procedimentos. Ao final do tópico, cita os artigos 712 e 737 do Regulamento Aduaneiro para fins de requer a relevação da multa por cessão de nome (por não ter havido falta de recolhimento de tributos), “*admitindo-se, na pior das hipóteses, a multa de 1%, caso mantido o entendimento da fiscalização de que as importações não foram por conta própria*”.

Por derradeiro, a Recorrente pleiteia a aplicação de penalidade menos gravosa prevista no art. 711 do Regulamento Aduaneiro, ao invés da pena de perdimento, nos termos do art. 112 do CTN.

Relevante neste momento reproduzir o disposto nos arts. 736 e 737 do Decreto n.º 6.759/09:

Art. 736. O Ministro de Estado da Fazenda, em despacho fundamentado, poderá relevar penalidades relativas a infrações de que não tenha resultado falta ou insuficiência de recolhimento de tributos federais, atendendo (Decreto-Lei n.º 1.042, de 21 de outubro de 1969, art. 4.º, caput):

I - a erro ou a ignorância escusável do infrator, quanto à matéria de fato; ou

II - a equidade, em relação às características pessoais ou materiais do caso, inclusive ausência de intuito doloso.

§ 1º A relevação da penalidade poderá ser condicionada à correção prévia das irregularidades que tenham dado origem ao processo fiscal (Decreto-Lei n.º 1.042, de 1969, art. 4.º, § 1º).

§ 2º O Ministro de Estado da Fazenda poderá delegar a competência que este artigo lhe atribui.

Art. 737. A pena de perdimento decorrente de infração de que não tenha resultado falta ou insuficiência de recolhimento de tributos federais poderá ser relevada com base no disposto no art. 736, mediante a aplicação da multa referida no art. 712 (Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, art. 67).

Percebe-se que a previsão normativa estabelece competência para relevação de penalidades ao Ministro de Estado da Fazenda em relação a infrações que não tenham resultado em falta ou insuficiência de recolhimento de tributos federais. Neste sentido, apesar de o presente processo tratar de matéria prevista na referida norma, o CARF não é competente para se manifestar sobre relevação de penalidades tendo em vista que não há previsão para o referido procedimento no âmbito do processo administrativo fiscal disposto no Decreto n.º 70.235/1972.

Destaque-se ainda que o Decreto n.º 7.574/2011, que regulamenta o processo administrativo fiscal, tratou da hipótese de relevação de penalidade apenas no contexto da aplicação da pena de perdimento (Capítulo V – Do processo de aplicação da pena de perdimento – art. 131), cujos processos são decididos em instância única, pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil.

No que concerne ao pedido de redução da multa aplicada nos termos do art. 33, da Lei n.º 11.488/07 para o valor de 1% do valor aduaneiro nos termos do art. 712 do Decreto n.º 6.759/09, não existe previsão legal para a referida conversão. Relevante destacar também que a multa prevista no art. 712 está relacionada com a relevação da pena de perdimento de que trata o art. 737 do mesmo Decreto n.º 6.759/09, ou seja dissonante com a penalidade aplicada em função da cessão de nome. Neste sentido, entendo totalmente descabida a conversão pleiteada pela Recorrente.

Diante do exposto, voto no sentido de não conhecer do argumento de relevação da penalidade por ausência de competência a este Tribunal Administrativo, e por negar provimento ao argumento de atenuação da penalidade por ausência de previsão legal.

Conclusões

Diante do exposto, VOTO por não conhecer do argumento de relevação da penalidade por ausência de competência a este Tribunal Administrativo e por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva