



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11762.720060/2017-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3002-001.163 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 16 de março de 2020
Recorrente COMERCIAL AGRÍCOLA CAMPINAS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 05/09/2014

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. OCULTAÇÃO DO REAL COMPRADOR MEDIANTE SIMULAÇÃO. OCORRÊNCIA. DANO AO ERÁRIO. CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA. CABIMENTO.

Comprovado que o real adquirente pagou integralmente a mercadoria a ser importada, previamente ao registro da declaração de importação, e sendo tal situação omitida da declaração pelo importador ostensivo, presume-se que a importação ocorreu por conta e ordem do adquirente.

Configurada a ocultação do comprador mediante simulação, aplica-se a pena de perdimento da mercadoria. A pena de perdimento se converte em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria caso ela não seja localizada ou tenha sido consumida ou revendida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidas as conselheiras Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Sabrina Coutinho Barbosa, que deram provimento parcial ao Recurso Voluntário para excluir do pólo passivo a empresa Comercial Agrícola Campinas Ltda. Declarou-se suspeito para participar do julgamento o conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves, substituído pelo conselheiro Luis Felipe de Barros Reche.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard – Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Sabrina Coutinho Barbosa, Luis Felipe de Barros Reche (suplente convocado) e Larissa Nunes Girard (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3002-001.163 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 11762.720060/2017-01

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para a exigência de R\$ 51.944,00, em decorrência da conversão da penalidade de perdimento em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, aplicada pela configuração do dano ao Erário pela ocultação do real adquirente da mercadoria importada. Respondem solidariamente pela infração a empresa Comercial Agrícola Campinas Ltda., na condição de real adquirente, e a empresa Premium Comércio Importação e Exportação Ltda., na condição de importador declarado (fls. 2 a 73).

O procedimento especial de fiscalização sobre a Comercial Agrícola Campinas decorreu de auditoria realizada sobre a empresa Premium, pela qual concluiu-se que ela registrava as declarações como se fossem importações próprias, mas não era de fato adquirente da mercadoria importada, se prestando a ocultar os reais beneficiários dessas operações, dentre eles a Comercial Agrícola Campinas.

Da fiscalização efetuada sobre a importadora Premium, restou demonstrado que se tratava de uma empresa pequena, que desenvolveu um *modus operandi* similar para os clientes que teve no período fiscalizado (2013/2014): era negociado um contêiner fechado de alho, que deveria ser pago parcial ou integralmente antes do registro da declaração de importação, com diminuto intervalo de tempo entre o desembarço aduaneiro e a emissão da nota fiscal de saída para o comprador interno, sendo a carga despachada diretamente do recinto alfandegado para o local indicado pelo real adquirente.

Para alcançar-se tal conclusão, utilizou-se da documentação fiscal e contábil, dos extratos bancários e contratos de câmbio fornecidos pela Premium e das declarações do sócio-administrador, tomadas a termo. Foram também efetuadas pesquisas nos sistemas da Receita Federal relativos às notas fiscais e às operações de importação (fls. 36 a 73).

Demonstrada a ocultação do real adquirente e configurado o dano ao Erário, para o qual está prevista a pena de perdimento da mercadoria ou sua conversão em multa equivalente, para cada beneficiário foram adotadas as providências cabíveis, conforme o caso.

Em relação à Comercial Agrícola Campinas, encontrou-se uma única operação, efetuada por meio da Declaração de Importação (DI) nº 14/1703461-2. A análise das datas e do fluxo dos pagamentos levou a fiscalização a concluir que se tratava de uma importação por conta e ordem da Comercial Agrícola, tendo em vista a sua adesão ao esquema praticado pela Premium e o pagamento integral da mercadoria antes mesmo do registro da DI, sendo esse valor utilizado para a liquidação do câmbio e despesas relacionadas com a importação, inclusive o pagamento de tributos (fls. 10 a 35).

Diante da informação de que a mercadoria não estava mais disponível, lavrou-se o auto de infração para exigir a multa substitutiva à pena de perdimento, equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, com base no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, figurando a Premium como responsável solidária pela infração.

Em sua impugnação, a Comercial Agrícola Campinas protestou, inicialmente, por não ter sido aberta uma fiscalização contra a empresa, mas ter sido autuada no bojo do procedimento contra a Premium, o que dificultou sua defesa. Argumentou que, se a Premium tivesse sido contratada apenas para prestar um serviço, não existiria tamanha desproporção entre o preço pago pela mercadoria, cerca de 105 mil reais, e o valor constante da declaração de importação, cerca de 51 mil reais, o que demonstra tratar-se de revenda. Afirmou que a aplicação da pena de perdimento pressupunha existência de dolo, o que não era plausível no caso tendo em

conta que havia uma única operação, de pequena monta. Por fim, argumentou que não teve contato com a Premium, mas adquiriu a mercadoria quando já se encontrava em território nacional quando foi procurada por um intermediário, o Sr. Luis Augusto Bhering (fls. 88 a 97).

A Delegacia de Julgamento em Fortaleza decidiu pela improcedência da impugnação, tendo em vista que se demonstrou a utilização de recursos da Recorrente para os pagamentos relacionados à importação, sendo a transferência integral do valor efetuada anteriormente ao registro da DI, hipótese em que se presume a operação por conta e ordem de quem repassou os recursos, conforme dispõe o art. 27 da Lei nº 10.637/2002. Nesta situação, deveria ter sido declarado à Receita Federal que se tratava de importação por conta e ordem, e não importação própria. Quanto ao dolo, consignou-se que não era necessária a sua caracterização para a tipificação da ocultação do real comprador mediante simulação. Todas as regras para se promover uma importação por conta e ordem de terceiros foram descumpridas, sendo demonstrada a culpa, sem a qual a infração não teria ocorrido, não havendo a possibilidade de afastar a exigência sob o argumento da boa fé. No que tange aos demais argumentos, concluiu-se que nenhum era consistente o bastante para afastar a autuação ou estava embasado em documentação juntada aos autos (por exemplo, não constava nos autos qualquer documento sobre o intermediário citado, Sr. Luis Augusto Bhering).

Em relação à Premium, registrou-se que não havia apresentado impugnação, não se instaurando para ela a fase litigiosa e precluindo, portanto, o direito de recorrer.

O Acórdão nº 08-43.584, às fls. 113 a 124, foi assim ementado (fls. 113 a 124):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 05/09/2014

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MULTA POR CONVERSÃO.

Considera-se interposição fraudulenta, infração punível com a pena de perdimento, que se converte em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas ou revendidas, a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiros, quando não forem cumpridas a exigências estabelecidas pela legislação que trata da importação por conta e ordem.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Comercial Agrícola Campinas tomou ciência do Acórdão proferido pela DRJ em 03.07.2018, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem constante à fl. 135 e protocolizou seu Recurso Voluntário em 27.07.2018, conforme Termo de Solicitação de Juntada à fl. 139.

A Premium Comércio Importação e Exportação tomou ciência do Acórdão por meio de intimação enviada ao sócio administrador, Sr. Paulo Sérgio Sales, em 20.08.2018, conforme Aviso de Recebimento à fl. 137, e não se manifestou nos autos.

Em seu Recurso Voluntário (fls. 141 a 152), a Comercial Agrícola Campinas continuou na linha de defesa adotada anteriormente, protestando por não terem sido adequadamente valorados os elementos constantes do auto, em especial no que tange à diferença significativa entre o valor aduaneiro e o valor de venda para a Recorrente, à ausência de documento que ateste a sua participação na negociação internacional e ao fato de que a mercadoria foi comprada quando já se encontrava no País. Argumentou também sobre a falta de

plausibilidade em se considerar que em uma única operação, de pequena monta, tenha havido concurso fraudulento para burlar o controle aduaneiro. Como contrarrazão aos fundamentos de decidir da primeira instância, defendeu a impossibilidade jurídica de configuração da interposição fraudulenta com base na presunção legal do art. 27 da Lei nº 10.637/2002.

É o relatório.

Voto

Conselheira Larissa Nunes Girard, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os requisitos formais de admissibilidade, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias e, portanto, dele tomo conhecimento.

Consigna-se, preliminarmente, que a empresa Premium Comércio Importação e Exportação, responsável solidária, já declarada revel pela primeira instância, também não se manifestou nesta fase do processo.

Iniciemos por uma breve recapitulação dos fatos.

A Unidade de Origem realizou minucioso e bem documentado trabalho de fiscalização sobre a empresa Premium Comércio Importação e Exportação, que abrangeu todas as operações de importação no período fiscalizado (2013 e 2014), e cujas conclusões foram suportadas pela análise dos documentos relacionados à importação (declarações de importação, faturas, conhecimentos de transporte e contratos de câmbio), confrontados com os extratos bancários da empresa (o que lhe permitiu refazer o fluxo do dinheiro), os livros Diário e Razão, as notas fiscais de entrada e saída por ela emitidas e as declarações prestadas pelo sócio-administrador, Sr. Paulo Sérgio Sales, reduzidas a termo, nas quais descreveu o *modus operandi* adotado nas importações por ele efetuadas.

Constatou-se que a Premium era uma empresa pequena, cuja integralização do capital social jamais foi comprovada (informou-se como origem dos recursos um contrato de mútuo com um amigo, que tornou-se funcionário da própria empresa, mas jamais foi provada a existência dessa transferência), sem capacidade financeira para arcar sozinha com a totalidade das importações que promovia e sem espaço físico para armazenar as mercadorias que importava.

Ficou demonstrado documentalmente que a Premium se dedicava a importar alho proveniente da China, Espanha ou Argentina para um rol de cerca de oito clientes que o comercializavam na Central de Abastecimento (Ceasa) no Rio de Janeiro. O produto era pago integral ou parcialmente, conforme combinado com cada cliente, cerca de dois dias antes do registro da declaração de importação, para que pudessem ser liberados a *invoice* e o conhecimento de transporte, documentos necessários para se iniciar o despacho aduaneiro. Era efetuada sempre a venda de carga fechada, ou seja, o conteúdo de um contêiner inteiro, que seguia diretamente do recinto alfandegado para o adquirente. Segundo o sócio-administrador, iniciava-se a busca pelo comprador interno após a negociação no exterior, mas nunca ocorreu de chegar ao Brasil uma carga de alho que não já não estivesse vendida (fl. 42).

Diante desse cenário, a fiscalização concluiu que a Premium estabeleceu um modelo de negócio, conforme seu interesse e sua capacidade econômica, em que as importações

eram realizadas no interesse de terceiros. Essa venda pré-determinada foi demonstrada, em essência, pela ausência de capacidade financeira para arcar com as operações em sua totalidade, pelas transferências bancárias realizadas pelos interessados antes do registro das declarações de importação e pela logística adotada – notas fiscais de entrada e saída da Premium emitidas no mesmo dia e carga transportada diretamente do porto para o endereço do interessado.

Considero correta, coerente e completamente suportada pelo conjunto probatório a conclusão alcançada pela fiscalização, no sentido de que a Premium não atuava como uma empresa que importa mercadoria por sua conta e risco, para posterior revenda, sem qualquer vinculação pré-definida com futuro e eventual comprador, situação em que estaria correta a declaração prestada à Receita Federal de se tratar de importação própria. A fiscalização demonstra exatamente o contrário, que o modelo estabelecido pela Premium compunha-se sempre de um terceiro, determinado previamente à efetivação do despacho de importação. Neste caso específico, importa destacar os moldes do esquema concebido pela Premium, pois que os interessados, como a Comercial Agrícola, apenas aderiram a ele. Não havia variante, exceto quanto à possibilidade do pagamento, anterior ao registro da declaração de importação, ser integral ou parcial.

A título de informação, em relação à Premium, além de constar no pólo passivo dos diversos autos de pena de perdimento relacionados a cada operação de importação, foi lavrado auto para aplicação de multa por cessão de nome e declarada a inaptidão do CNPJ.

Passemos então aos fatos relacionados à importação realizada para a Comercial Agrícola.

As informações e os documentos juntados ao processo nos mostram que a operação com a Comercial Agrícola ocorreu como as demais importações efetuadas pela Premium. Vejamos as datas seguintes:

- chegada do navio: 29/08/2014
- transferência bancária da Comercial Agrícola para Premium: 04/09/2014
- liquidação do contrato de câmbio: 04/09/2014
- registro e desembaraço da DI: 05/09/2014
- emissão NF-entrada (data de retirada da carga do porto): 11/09/2014
- emissão NF-saída (data de entrega da carga para o adquirente): 11/09/2014

Chegado o navio e armazenada a carga, é possível efetuar o registro da DI se o importador estiver de posse dos documentos essenciais ao despacho: a via original do conhecimento de carga e da fatura comercial.

Assim, vemos que, apesar da chegada do navio ainda em agosto, apenas após a liquidação do câmbio e a liberação desses documentos foi possível iniciar os trâmites aduaneiros. O próprio sócio-administrador da Premium relatou que precisava da transferência para efetuar a liquidação do câmbio e ter os documentos de despacho liberados, motivo pelo qual pelo menos uma parte do pagamento era sempre exigida dos adquirentes antes do registro da DI.

Das várias conclusões que se pode alcançar a partir das datas acima, a mais importante é que a Comercial Agrícola já era proprietária da carga quando a DI foi registrada, sendo irrelevante precisar em que exato momento se iniciou a negociação entre as autuadas – o fato é que a operação de compra e venda já havia sido concretizada por meio do pagamento

integral da mercadoria, anteriormente ao registro da DI, conforme extrato de transferência bancária à fl. 108.

A declaração de importação deve, necessariamente, espelhar a realidade. Se esta importação não foi realizada com destinatário certo e pré-determinado, como defende a Recorrente, a Comercial Agrícola deveria ter registrado a DI em seu nome, como importação própria, uma vez que já era proprietária da mercadoria. Bastava que a Premium endossasse o conhecimento de transporte, que é um título de propriedade. Mas não o fez. Como bem apontou a DRJ, a declaração na forma como registrada fez “com que a participação da Comercial Agrícola na operação comercial ficasse invisível aos olhos do fisco”.

Apesar da certeza de que a Comercial Agrícola havia pago pela mercadoria antes de iniciado o despacho aduaneiro, não foi possível precisar exatamente a partir de que momento a Recorrente entrou no processo, pois a única documentação à qual a fiscalização não teve acesso, porque o sócio-administrador da Premium recusou-se a entregá-la, alegando não existir, refere-se às negociações entre a Premium e os exportadores estrangeiros, e aquela referente às negociações internas, com os diversos adquirentes nacionais. A alegação de que tais negócios se deram informalmente, por conversa telefônica ou encontros presenciais, sem qualquer documento ou contrato que amparasse um negócio que envolve envio internacional de carga, é completamente disparatada e sem qualquer respaldo na realidade das transações regulares de comércio exterior.

Foi exatamente para evitar que a fiscalização ficasse refém dessa supressão intencional de informação que se introduziu a presunção de operação por conta e ordem na legislação. Este caso ilustra exatamente a situação que se buscou superar, estando perfeitamente adequada a aplicação do art. 27 da Lei nº 10.637/2002 aos fatos deste processo, ao contrário do que defende a Recorrente. Vejamos o texto legal:

Art. 27. A operação de comércio exterior realizada **mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste**, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. (grifado)

Transcreve-se os arts. 77 a 81, acima citados:

Art.77. O parágrafo único do art. 32 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art.32.
.....

Parágrafo único. **É responsável solidário:**

I - o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto;

II - o representante, no País, do transportador estrangeiro;

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

Art.78. O art. 95 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, passa a vigorar acrescido do inciso V, com a seguinte redação:

"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." (NR)

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.80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

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

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

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.** (grifado)

Dito de uma forma muito simples, o que o conjunto dos artigos acima quer dizer é que, quando um terceiro (Comercial Agrícola) pagar pela importação, presume-se que a operação ocorreu por conta e ordem desse terceiro, que se torna responsável solidário com o importador ostensivo (Premium), tanto pelo tributo devido como pelas infrações cometidas.

O pagamento pela importação anterior ao início do despacho aduaneiro está provado nos autos. Nem a Recorrente contesta este fato.

O que ela contesta é que se aplique a presunção de operação por conta e ordem ao caso, alegando que os arts. 77 a 81 não tratam de interposição fraudulenta ou ocultação; que a presunção não pode substituir a operação pactuada (a aquisição no mercado interno foi intermediada pelo Sr. Luis Augusto Bhering, conforme declaração anexada à defesa); e que a responsabilização de terceiro é incompatível com a figura da ocultação por interposição fraudulenta, tratando este caso apenas de simples confusão entre regimes de importação. E para ilustrar sua tese cita trecho de um acórdão do Carf em que o relator defende que a ocultação do real interessado não constitui elemento essencial do tipo infracional.

Vejo, de pronto, uma certa confusão. A presunção invocada pela fiscalização diz respeito apenas ao art. 27 da Lei nº 10.637/2002, que define quando se pode presumir uma importação por conta e ordem quando identificada a origem do pagamento, apenas. Não foi invocado em nenhum momento a presunção de interposição fraudulenta prevista no § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, que dispõe que a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados em operação de comércio exterior presume interposição fraudulenta.

Conhecemos a origem dos recursos utilizados na importação em tela: provém da Comercial Agrícola. A presunção da Lei nº 10.637/2002 apenas define que não se trata mais de importação própria, mas por conta e ordem.

Tendo isso em mente, fica sem sentido o argumento de que os arts. 77 a 81 não tratam de interposição fraudulenta. O que estes artigos fazem é atribuir responsabilidade, tributária e por infração, aos adquirentes identificados, o que guarda total relação com o caso em tela. Por certo que, se tivesse sido juntada alguma prova da operação pactuada, ela seria considerada. Ocorre que não foi. Não existe qualquer declaração do Sr. Luis Augusto Bhering anexada a estes autos, a Premium se recusou a entregar qualquer documentação sobre a negociação interna e a Recorrente igualmente nada apresentou.

Quanto à questão da pretensa incompatibilidade entre a ocultação e a interposição fraudulenta, considero que a Recorrente tenta nos desviar do cerne deste litígio.

Transcrevo o final do Relatório Anexo ao Auto de Infração, Seção - Do Lançamento, tal como se encontra:

Na presente auditoria constatou-se que terceira empresa, no caso PREMIUM, **interpôs-se na transação de importação** das mercadorias trazidas pelas DI's sob auditoria, **ocultando o real beneficiário**, ou seja, **ocultando a empresa Comercial Agrícola Campinas**.

Logo, aplica-se o disposto no artigo 23, inciso V, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação dada pela Lei nº 12.350/10, conforme segue:

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

V - estrangeiras ou nacionais, **na importação** ou na exportação, **na hipótese de ocultação do** sujeito passivo, do real vendedor, **comprador** ou de responsável pela operação, **mediante** fraude ou **simulação**, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (incluído pela Lei nº 10.637/02).

§ 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 70.235/72 (redação dada pela Lei n. 12.350/10)”. (grifado)

Considero o texto claro ao delimitar que a penalidade é aplicada porque ficou provada a ocultação do comprador por simulação. É disto que trata este procedimento.

Em relação ao inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, acima transcrito, entendo que o núcleo do tipo infracional é, inequivocamente, a ocultação, que pode ocorrer por meio de interposição fraudulenta, assim como pode ocorrer por meio de simulação, ou pela combinação de ambas as possibilidades. A conduta vedada é ocultar.

O que defende a Recorrente, e considero equívoco na tese transcrita no Recurso, é fazer a leitura do texto a partir da finalidade última da norma, e não a partir da palavra escrita. Por óbvio que se pode utilizar a finalidade para compreender o alcance de um texto, mas não para deformá-lo ou restringi-lo. Ainda que a “interposição fraudulenta de terceiros” seja a modalidade mais “famosa”, não é apenas disso que trata o dispositivo. A referência à interposição, ao final da frase, tem caráter meramente elucidativo e exemplificativo.

Portanto, não tenho dúvida de que os fatos demonstrados neste processo se conformam perfeitamente à conduta vedada de ocultar o real adquirente por meio de simulação, sendo desnecessário, no âmbito deste processo, adentrar a questão da fraude ou mesmo do dolo. Sobre isso o relator do acórdão recorrido se expressou de forma muito precisa, pelo o que transcrevo trecho do voto, que adoto também como razão de decidir:

No que tange à ausência de dolo por parte do impugnante, o art. 136 do CTN, abaixo copiado, **afirma que a responsabilidade por infrações independe do fato de o acusado ter agido com a vontade de descumprir a lei, ou seja, a intenção seria (e ainda é) um elemento dispensável para a caracterização do delito, mas não decreta a responsabilidade sem culpa, que ainda subsiste**, seja ela por negligência, por não ter agido com a devida cautela (*culpa in eligendo*), por falta de vigilância (*culpa in vigilando*) ou por qualquer outra espécie de culpa. Assim, entendo que, ficando evidenciado que o acusado agiu com a cautela que se exige numa situação normal, que ele nada podia fazer para evitar a ocorrência da infração, que o suposto desrespeito a norma ocorreu por razões que fugiam ao seu controle ou em virtude de atos praticados por terceiros, em síntese, que o agente sequer agiu com culpa, nenhuma penalidade poderá lhe ser imputada.

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

Ora, para que uma operação de importação realizada por conta e ordem de terceiro seja considerada regular, é necessário que tanto o responsável pela empresa adquirente quanto a empresa importadora sejam habilitadas para operar no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), nos termos da IN SRF nº 1.288/12 (vigente à época dos fatos):

Art. 24. A habilitação de pessoa jurídica importadora para operação por conta e ordem de terceiros, de que trata a Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002, está condicionada à prévia habilitação da pessoa física responsável pela pessoa jurídica adquirente das mercadorias, nos termos desta Instrução Normativa.

Além disso, a pessoa jurídica que contrata empresa para operar por sua conta e ordem deve apresentar cópia do contrato de prestação dos serviços de importação firmado entre as duas empresas (adquirente e importadora), caracterizando a natureza de sua vinculação, a fim de que a contratada seja vinculada no Siscomex como importadora por conta e ordem da contratante.

A fim de promover o despacho aduaneiro das mercadorias importadas, conforme determina o artigo 3º da IN SRF nº 225/02, as seguintes condições também deverão ser atendidas:

- i) Ao elaborar a declaração de importação, o importador deve indicar na ficha “importador” da DI o número de inscrição da empresa adquirente no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ);
- ii) O **conhecimento** de carga correspondente deve estar **consignado ou endossado ao importador** contratado, o que lhe dará direito a realizar o despacho aduaneiro e retirar as mercadorias do recinto alfandegado; e
- iii) A **fatura** comercial **deve identificar o adquirente** da mercadoria, ou seja, contra ela devem ser faturadas as mercadorias, pois a fatura deve refletir a transação efetivamente realizada com o vendedor ou o transmitente das mercadorias.

Pois bem, *in casu*, a **autuada descumpriu as regras formais que tratam das operações por conta e ordem de terceiros**, pois não atendeu a nenhum dos requisitos listados acima, **fato que fez com que a participação da Comercial Agrícola na operação comercial ficasse invisível aos olhos do fisco**.

Por isso, vê-se que, **embora nada se possa afirmar acerca da intenção (dolo)** do agente com os elementos de prova trazidos aos autos, **não pairam dúvidas quanto a sua culpa, sem a qual a infração não teria ocorrido**, pois descumpriu o que determina a legislação, agindo, assim, sem a cautela que a operação comercial exigia, **não havendo, portanto, como afastar a exigência fiscal sob a guarida da boa fé, como pretende o autuado**. (grifado)

Há, por fim, uma outra linha de argumentação no Recurso Voluntário, que invoca a discrepância entre o valor da mercadoria na DI (R\$ 51.943,70) e o valor pago pela Recorrente (R\$ 105.105,00) para afirmar que tal fato demonstraria a inexistência de um contrato de prestação de serviços. Afirma não ser crível que um contratante pague pelos serviços de importação o mesmo valor pago pela mercadoria, tornando inverossímil a conclusão fiscal. Protesta para que se avalie adequadamente o negócio pactuado, que foi mera revenda.

Pois bem, avaliemos os valores, como requerido. Por certo que o preço da mercadoria para revenda não se resume ao valor aduaneiro, como pretende a Recorrente. Isso é que não seria crível. Com base nos dados de que dispomos e em algum conhecimento da área aduaneira, é possível fazer a seguinte estimativa:

Alho (valor na DI)	51.943,70
Frete internacional (valor na DI)	4.104,52
Imposto de Importação (valor na DI)	18.180,00
Taxa Siscomex (valor na DI)	214,50
ICMS (valor aproximado)	5.200,00
Adicional de Frete da Marinha Mercante (valor aproximado)	1.300,00
TOTAL	80.942,72
Frete interno	desconhecido
Despesas de armazenagem	desconhecido
Despesas com despachante aduaneiro	desconhecido
Despesas bancárias e cambiais	desconhecido

Veja-se que, apenas com os dados disponíveis e os dados apuráveis, ainda que em valor aproximado, como o AFRMM e o ICMS, ultrapassamos os 80 mil reais. Considerando as despesas desconhecidas, afirmo que ao menos 85 mil reais foram utilizados para pagar custos e despesas nessa operação de importação, restando cerca de 20 mil para o pagamento à Premium pelos serviços prestados, o que não configura valor absurdo ou exorbitante. Portanto, afasto o argumento de discrepância de valores, contudo, ressalto que, ainda que não pudesse realizar essa estimativa, que reputo bastante confiável, concordo com a DRJ que apenas esta diferença de valores não teria o condão de afastar a autuação.

Em conclusão, tendo em vista a comprovação de que a Comercial Agrícola efetivamente pagou pela operação de importação integralmente e previamente ao registro da declaração de importação, na qual se omitiu tal informação, fazendo crer que a Premium importava por conta própria, presume-se que tal operação ocorreu por conta e ordem da Recorrente, com base no art. 27 da Lei nº 10.637/2002. Configurada a ocultação do real adquirente mediante simulação, deve ser aplicada a pena de perdimento da mercadoria que, se indisponível, será convertida em multa correspondente ao valor aduaneiro.

Por todo o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard