



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

Processo nº 11829.720030/2016-94
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-005.416 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de outubro de 2018
Matéria II
Recorrente PALLADIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 28/07/2011

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE.

Caracterizada como por conta e ordem a operação de comércio exterior declarada pela importadora como sendo em nome próprio, o que implicou ocultação do real adquirente das mercadorias, resta tipificada a figura da interposição fraudulenta, sujeitando tanto a importadora como a real adquirente, à penalidade de perdimento das mercadorias, a ser convertida em multa equivalente ao respectivo valor aduaneiro, nos casos em que estas não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Winderley Moraes Pereira, Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Marcos Roberto da Silva,

Salvador Cândido Brandão Junior, Ari Vendramini, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 832 a 836) interposto pelo Contribuinte, em 24 de abril de 2017, contra decisão consubstanciada no Acórdão nº 16-76.767 (fls. 806 a 815), de 23 de março de 2013, proferido pela 20ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP) – DRJ/SPO – que decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a Impugnação (fls. 801 a 802), mantendo o crédito tributário exigido.

Visando a elucidação do caso e a economia processual adoto e cito o relatório do referido Acórdão:

Trata o presente processo de Auto de Infração lavrado em decorrência da caracterização da prática da interposição fraudulenta de terceiros na importação.

Segundo a fiscalização, a empresa BUSHIDO BRAZIL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA – ME, CNPJ 06.267.404/0001-22 (doravante denominada BUSHIDO), atuou como importadora interposta da empresa PALLADIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, CNPJ 10.677.628/0001-80 (doravante denominada PALLADIO), real adquirente das mercadorias importadas de forma ostensiva pela primeira, por meio da Declaração de Importação (DI) nº 11/1398508-0, registrada em 28/07/2011.

A ocorrência da fraude restou comprovada com base nos seguintes elementos de prova colecionados pelo fisco, que podem ser assim resumidos: (i) adiantamento de recursos para fechamento de câmbio e pagamento das despesas de desembarço pela empresa ocultada; (ii) o tipo de habilitação da ocultada para operar no comércio exterior; (iii) incapacidade operacional da importadora; (iv) emissão de nota fiscal de saída pela importadora com mesma data ou com data muito próxima da nota de entrada.

Como resultado, foi aplicada a pena de perdimento das mercadorias importadas nos termos do art. 23, V, § 1º do Decreto-lei nº 1.455/76. Tendo em vista o consumo dos bens importados, o perdimento foi convertido em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, nos termos do § 3º do mesmo art. 23.

A empresa BUSHIDO e seu sócio, MAURÍCIO FERREIRA MONTORO FILHO, bem como o sócio da PALLADIO, RICARDO DELLA MONICA, foram autuados como responsáveis solidários pelo crédito tributário lançado.

Intimados do Auto de Infração, em 20/07/2016 (fls. 783/798), a empresa PALLADIO, representada por seu sócio, RICARDO DELLA MONICA, apresentou impugnação, recebida em 11/08/2016, juntada às fls. 801/802, alegando em síntese que:

a) toda a negociação havida com a empresa BUSHIDO foi realizada em território nacional, não tendo se utilizado de interposta pessoa para figurar como importadora;

b) não há qualquer documento que leve a certeza de que a mercadoria foi importada pela ora requerente. Esse fato é comprovado através da ação monitoria aforada pela importadora em face da impugnante, cobrando o preço integral da mercadoria, situação que não leva ao entendimento de que apenas se prestou a fornecer seus dados para a importação, vez que se assim fosse, BUSHIDO não teria cobrado de PALLADIO o valor da mercadoria adquirida no território nacional;

c) aduz que as considerações primeiras feitas pela impugnante na Ação Monitoria foram posteriormente retificadas, haja vista a tratativa inicial com pessoa que não tinha conhecimento sobre os fatos ocorridos;

d) ressalta que o valor referente à importação dos produtos ficou de responsabilidade da BUSHIDO, tendo o próprio Banco Citibank encaminhado a ela a documentação correspondente ao valor a ser recolhido;

e) como os fatos acima estão sobejamente demonstrados na fase cognitiva do processo administrativo, requer seja dado provimento à impugnação, para declarar nulo o auto de infração.

Tendo em vista a negativa do Acórdão da 20ª Turma da DRJ/SPO, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo Contribuinte, este ingressou com Recurso Voluntário, visando reformar a referida decisão.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valcir Gassen - Relator

O Recurso Voluntário interposto em face da decisão consubstanciada no Acórdão nº 16-76.767 é tempestivo e atende os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

O ora analisado recurso visa reformar decisão que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 28/07/2011

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE.

Caracterizada como por conta e ordem a operação de comércio exterior declarada pela importadora como sendo em nome próprio, o que implicou ocultação do real adquirente das mercadorias, resta tipificada a figura da interposição fraudulenta, sujeitando tanto a importadora como a real adquirente, à penalidade de perdimento das mercadorias, a ser convertida em multa equivalente ao respectivo valor aduaneiro, nos casos em que estas não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Entendeu-se na decisão ora recorrida que ocorreu a prática da interposição fraudulenta de terceiros na importação, mantendo-se a pena de perdimento das mercadorias importadas nos termos do art. 23, V, § 1º do Decreto-lei nº 1.455/76. Tendo em vista o consumo dos bens importados, o perdimento foi convertido em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, nos termos do § 3º do mesmo art. 23.

Frente a decisão o Contribuinte alega em seu recurso (fls. 832 a 836):

O auto de infração impugnado tem por objeto a constituição e a cobrança de multa substitutiva à pena de perdimento, no importe de R\$ 90.566,19.

De acordo com o V. Acórdão, ao proceder à auditoria das importações realizadas pela empresa Bushido Brasil Importação e Exportação Ltda., teria se constatado que esta ocultou a real adquirente das mercadorias importadas na DI no. 11/1398508-0, configurando a prática da interposição fraudulenta de terceiros na importação.

Todavia, como demonstrado e ora reiterado, a exigência fiscal se mostra indevida, na medida em que as operações de importação foram realizadas de forma lícita e regular, tendo a Recorrente adquirido os produtos em território nacional, estando ausentes os pressupostos caracterizadores da interposição fraudulenta, senão vejamos.

Ao contrário do que concluiu o V. Acórdão recorrido, a Recorrente não participou da importação, limitando-se sua participação na compra, no mercado interno, de alho fresco, por telefone.

A Recorrente não era a destinatária predeterminada das mercadorias, tendo sido procurada pela empresa Bushido Brasil Importação e Exportação Ltda., oferecendo-lhe 52.000 quilos de alho fresco, oportunidade em que, estabelecida as condições do preço e forma de pagamento, o alho foi adquirido, lembrando que o fato da nota fiscal de entrada e saída terem a mesma data, não conclui que a mercadoria já estava destinada à Recorrente.

O simples fato de a empresa Bushido ter revendido as mercadorias logo após a compra internacional não tem o condão de desqualificar a importação. A compra de mercadorias para posterior revenda constitui justamente a essência do ato de mercancia. Não seria crível ou mesmo aceitável exigir que a importadora tivesse que aguardar a nacionalização dos bens importados para, apenas então, procurar no mercado interno eventuais interessados em sua aquisição.

A rápida rotatividade de estoques não - e nem pode ser considerada - indício de ato ilícito. Ao contrário, trata-se de um fator de competência empresarial que, longe de ser punido, deve ser laureado pela pecha de eficiência, promovendo a rápida circulação das mercadorias e riquezas, não se revestindo, ainda, de qualquer irregularidade, o que se comprova com o recolhimento integral dos impostos incidentes.

As negociações envolvendo a compra e importação do alho, não teve a participação da Palladio que, apenas, se limitou a realizar, a pedido da Bushido, o pagamento dos impostos, amparado no fato da Bushido ser pouco conhecida e não gozar da confiança da Palladio, no que tange ao recolhimento dos impostos, procedendo, assim, com escopo de garantir o erário público.

Os impostos foram recolhidos diretamente pelo despachante da importadora, frisa-se, por orientação da própria Bushido, o que foi aceito para evitar, conforme dito, sonegação fiscal, cuidando para que não houvesse prejuízo aos cofres públicos.

Diante da ausência de comprovação do efetivo dano ao Erário, bem como da ocultação do real adquirente, mostra-se totalmente descabida a aplicação da multa prevista no art. 23, V, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

O fato da empresa Bushido não ter, segundo a auditoria realizada pela fiscalização, capacidade operacional compatível com o montante de R\$ 2.255.195,10, envolvido nas operações de importação por ela realizadas em nome próprio, no período de 2011 a 2014, não pode ser fato determinante da manutenção da autuação, até porque, a recorrente adquiriu, tão somente, 52.000 quilos de alho, não podendo ser responsabilizada por atos cometidos pela empresa Bushido que não tem relação com a compra e venda do alho, acima indicado.

Ao contrário do que consta no V. Acórdão, não há nos autos documentos que leve a certeza de que a mercadoria foi importada pela Recorrente, porque não foi, o que se comprova com os documentos de importação, anexados aos autos. Esse fato está também comprovado pela ação monitória aforada pela importadora em face da Recorrente, cobrando o preço integral da mercadoria, situação que comprova a ausência de empréstimo da razão social e qualificação da Bushido para efetivação da importação, uma vez que se assim fosse, o pagamento da mercadoria teria ocorrido quando da compra no mercado externo e não em território nacional, mediante a disponibilidade dos bens adquiridos.

Com efeito, não basta a simples alegação de ocorrência de fraude. Nos termos do artigo 72, da lei 4.502/64, *“fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”*. (grifamos).

No caso em apreço, a alegada ocultação do real importador não está associada à prática de crimes de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores, tipificados na Lei nº 9.613/1998. Não houve, por outro lado, a redução indevida dos tributos incidentes da importação [IPI, II, PIS/PASEP, COFINS, ICMS], do IPI devido na comercialização no mercado interno da mercadoria importada e do IR PJ e da CSLL.

Caso se entenda pela ocorrência da infração (o que se admite ape nas para efeitos de argumentação), deve-se ter presente que, com o advento da Lei nº 11.488/2007, a multa de 100% do valor aduaneiro (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º) deixou de ser aplicável ao importador ostensivo. Isso porque a legislação superveniente estabeleceu sanção específica aplicável na hipótese da pessoa jurídica ceder seu nome para realização de operações de comércio exterior, consoante se infere do artigo 33 da Lei nº 11.488/07, *in verbis*:

“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).”

Ademais, considerando que a pena de perdimento da mercadoria (penalidade originária) não atingiria o proprietário, mas o real destinatário da mercadoria, incabível a aplicação da multa pecuniária substitutiva em face do importador, principalmente porque existe pena específica para empréstimo do nome.

No caso de manutenção da exigência fiscal (o que se admite ape nas para fins de argumentação), deverá incidir apenas a multa de 10% sob pena de caracterização de *bis in idem*.

Isto posto, requer seja dado provimento ao presente Recurso para o fim de:

- (i) declarar nulo o Auto de Infração, absolvendo-se a Recorrente do pagamento da multa dele decorrente;
- (ii) ou, assim não entendendo, o que se coloca por amor ao debate, no caso da manutenção da exigência fiscal, seja a multa reduzida para 10% (dez por cento) do valor da operação, em consonância com o princípio da especificidade e retroatividade da lei da mais benigna, previsto no art. 106, II, "c", do CTN.

Em que pese os argumentos do Contribuinte, ficou demonstrado que a empresa Bushido Brazil Importação e Exportação LTDA atuou como importadora interposta do Contribuinte, e este, como real adquirente das mercadorias importadas de forma ostensiva pela Bushido, por intermédio da DI nº 11/1398508-0.

No presente caso nota-se a existência dos elementos fundamentais para caracterizar a interposição fraudulenta de terceiros, como a) a presença de um adquirente oculto negociando como o exportador e determinando o que será comprado, quantidade, qualidade, preço etc e arcando com o ônus financeiro da operação de importação, e, b) a existência do importador interposto que realiza os trâmites aduaneiros como se estivesse importando por conta própria.

Cito trechos da decisão ora recorrida que bem caracterizam tal entendimento e que servem como razões para decidir (fls. 813 a 815):

Compulsando os autos, verificamos a presença dos seguintes elementos de prova, os quais se mostram cruciais para aquilatar da legalidade da operação sob comento, que envolveu a importação de 52.000 kg de alho, por meio da DI no 11/1398508-0. São eles:

- 1) no momento da importação, a empresa PALLADIO era habilitada a operar no comércio exterior na modalidade simplificada, submodalidade encomendante, conforme se comprova às fls. 60 dos autos. Nesse contexto, somente lhe era permitido atuar num processo de importação como encomendante, ou seja, deveria necessariamente haver uma empresa importadora de fato, que adquirisse as mercadorias no exterior com recursos próprios e promovesse o despacho aduaneiro de importação, a fim de revendê-las, posteriormente, à impugnante;
- 2) auditoria realizada pela fiscalização, apurou que a empresa BUSHIDO não possuía capacidade operacional compatível com o montante de R\$ 2.255.195,10 envolvido nas operações de importação por ela realizadas em nome próprio, no período de 2011 a 2014. Isto porque, conforme documentação juntada aos autos: (i) a empresa não possuía funcionários; (ii) a empresa não logrou comprovar a integralização do capital social no valor de R\$ 100.000,00; (iii) constatou-se que a BUSHIDO não contratou câmbio suficiente para cobrir todas as operações por ela

realizadas; (iv) constatou-se ainda ausência de estrutura física compatível com a atividade desenvolvida pela empresa, sendo sua sede o mesmo local onde moram os sócios; (v) a empresa já foi objeto de autuação, em outra operação, pela mesma infração objeto de análise nestes autos, não havendo exercido seu direito de defesa, a exemplo do que ora ocorre;

3) apesar de o contrato de câmbio referente à operação sob comento ter sido oficialmente formalizado em nome da importadora BUSHIDO, os recursos financeiros para custear esse câmbio foram provenientes da PALLADIO, quem adiantou os recursos não só para o fechamento do câmbio, como também custeou o pagamento dos tributos e demais despesas aduaneiras. Isto porque, conforme comprovado nos autos: (i) uma parte do câmbio foi custeada com dinheiro da PALLADIO, já que o valor de R\$ 13.955,18, identificado no contrato, é idêntico ao valor transferido por meio de TED de conta da PALLADIO para conta bancária da BUSHIDO, sendo que a TED e o envio do dinheiro para fechamento do câmbio foram feitos no mesmo dia (vide fls. 100/101); (ii) a outra parte do câmbio, por erro, foi arcada pelo Banco Citibank, que posteriormente moveu ação de cobrança contra a importadora; (iii) transferências bancárias (doc. 48) da PALLADIO diretamente para a empresa PERFIL DESPACHOS ADUANEIROS E TRANSPORTES LTDA., demonstram que apesar de BUSHIDO aparecer no demonstrativo de despesas e nota fiscal de serviços dessa empresa, foi PALLADIO quem arcou com os custos relativos aos tributos e às despesas aduaneiras pertinentes à operação;

4) no processo judicial impetrado pela Banco Citibank contra a BUSHIDO, cuja cópia foi anexada aos autos, há provas de que o banco entrou em contato com BUSHIDO inúmeras vezes por meio de *e-mails*. Retirada do processo judicial, há uma sequência de *e-mails* que revelam que o sócio administrador da importadora, Maurício Ferreira Montoro Filho, cobrou de Ricardo Della Mônica (sócio administrador da PALLADIO) a solução da pendência junto ao exportador e, conseqüentemente, o pagamento do câmbio, o que comprova o envolvimento do administrador da PALLADIO no tocante ao fechamento de câmbio perante o Citibank (vide fls. 87/95);

5) a análise das notas fiscais emitidas pela BUSHIDO revelaram que esta não fez estoque do alho, pois já sabia, de antemão, a empresa destinatária da mercadoria. A nota fiscal de entrada das mercadorias no estabelecimento da BUSHIDO tem a mesma data da nota fiscal de saída emitida em favor de PALLADIO, o que demonstra que a mercadoria nem circulou pelo estabelecimento do importador, tendo sido transferida diretamente para a empresa adquirente e interessada na carga. Posteriormente, o cancelamento e emissão de novas notas fiscais de saída ocorreram em face de solicitação da PALLADIO, de modo a atender às necessidades desta de transporte, conforme *e-mails* anexados aos autos;

6) houve ainda a impetração de ação judicial pela BUSHIDO contra PALLADIO, em que a importadora alega haver importado o alho para comercialização no mercado interno, havendo concretizado a venda com PALLADIO. No entanto, como o pagamento não foi efetuado, requereu que PALLADIO fosse intimada a pagar o devido, pleito que foi atendido pela Justiça. Entretanto, nos embargos apresentados por PALLADIO, esta empresa declara que a propriedade das mercadorias já era de PALLADIO, antes mesmo da importação se concretizar, sendo sua toda a responsabilidade pelo pagamento e transporte da mercadoria. À BUSHIDO cabia apenas prestar o serviço de importação e ceder seu nome para o procedimento ocorrer (doc. 37). Entretanto, após haver sido intimada pela fiscalização a ratificar as informações prestadas no processo judicial, PALLADIO procedeu à sua retificação, desta feita com uma versão bem diferente, em que simplesmente alega não ter tido

participação na importação do produto e não saber como efetivamente o processo de importação ocorreu (vide fls. 79/81).

Do exame em conjunto dos elementos acima colecionados, podemos concluir que a operação autuada não se tratava de importação por conta própria da BUSHIDO, mas sim de operação de importação por conta e ordem de terceiro, operação esta em que a real adquirente PALLADIO permaneceu oculta aos olhos da fiscalização.

Outro não é o entendimento possível, haja vista a comprovação de que PALLADIO era a destinatária predeterminada das mercadorias, tendo adiantado os recursos para a realização das operações de importação.

Nesse ponto, cabe ressaltar que o art. 27 da Lei no 10.637/2002, reproduzido pelo art. 5º da IN SRF 225/02, é inequívoco ao dispor que a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste para fins de aplicação da legislação de regência.

Ressaltamos que a importação por conta e ordem não recebe esse nome por acaso. A expressão “**conta**” está relacionada com a origem dos recursos da importação.

Assim, o real adquirente é a pessoa jurídica que arca com os **custos da importação**. A expressão “**ordem**” determina quem realiza a compra de fato, quem escolhe o bem, **negocia** o preço e as condições de entrega. Essa é a empresa que deveria figurar na fatura comercial, que nada mais é que o instrumento que documenta a compra realizada.

Da análise dos documentos juntados aos autos, exsurge evidente que PALLADIO, impedida de realizar a importação do alho por conta própria, em face dos limites de sua habilitação no SISCOMEX, contratou BUSHIDO apenas para prestar-lhe o serviço de importação, fornecendo-lhe os recursos financeiros necessários para tanto, haja vista a comprovada ausência de capacidade operacional da importadora. Essa realidade, inclusive, foi confirmada pelo próprio sócio administrador da PALLADIO, em processo judicial. Em que pese, posteriormente, referida declaração tenha sido retificada, é inegável sua plausibilidade e verossimilhança em face do contexto em que se deram os fatos.

Por conseguinte, não há como aceitar a tese de que a operação envolvendo a compra e venda de alho entre BUSHIDO e PALLADIO tenha sido realizada no mercado interno, como quer a impugnante, em face da inequívoca comprovação nos autos de que quem arcou com os custos da importação foi a empresa PALLADIO.

Em conclusão, o fato de BUSHIDO promover a importação objeto de autuação sem informar às autoridades aduaneiras a verdadeira operação, fazendo-se passar como adquirente das mercadorias quando na verdade não o era, utilizando-se de fatura comercial que não refletia a realidade da operação e ocultando assim a real responsável pela importação, autoriza seja aplicada a penalidade combatida.

Do todo exposto, voto pela improcedência da impugnação apresentada, mantendo-se integralmente o crédito tributário lançado.

Observa-se que a Fiscalização, para comprovar que houve a importação por conta e ordem de terceiros, deve demonstrar que a operação foi realizada com recursos do adquirente, o que, no meu ponto de vista restou comprovado quando foi constatado que a empresa Bushido não possuía capacidade operacional para tal importação e que estes recursos

para a operação eram provenientes do Contribuinte. Recursos esses confirmados pelas transferências bancárias e, principalmente, pela admissão do Contribuinte, em processo judicial, que as mercadorias sempre foram de sua propriedade.

De fato, observa-se que o Contribuinte foi o responsável pelos custos da operação de importação, o que acarreta na confirmação da interposição fraudulenta e, conseqüentemente, na manutenção do crédito exigido, uma vez que o Contribuinte não comprovou em seu Recurso Voluntário nada que demonstrasse que a operação realizada tivesse sido realizada apenas no mercado interno.

Portanto, tendo em vista os autos do processo e a legislação aplicável ao caso, voto no sentido de manter a decisão ora recorrida, negando provimento ao Recurso Voluntário apresentado pelo Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Valcir Gassen