



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11829.720059/2016-76
ACÓRDÃO	3402-012.370 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TOP DESIGN COMÉRCIO DE PRODUTOS ÓTICOS LTDA-EPP
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 22/11/2011, 10/04/2012, 19/04/2012, 15/05/2012, 04/09/2012, 04/10/2012

COMPETÊNCIA SOBRE RELEVAÇÃO DE PENALIDADES

Não é da competência para aplicar relevação de penalidades, a qual foi atribuída ao Subsecretário da Receita Federal do Brasil de Tributação e Julgamento, nos termos da Portaria RFB nº 224/2019.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS ADMINISTRADORES

A imputação de responsabilidade solidária aos sócios-administradores pelas obrigações tributárias, no caso de gestão com excesso de poderes ou infração à Lei, encontra amparo e exige a invocação do artigo 135 do CTN.

ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE, INCONSTITUCIONALIDADE E OFENSA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. SÚMULA CARF Nº 2.

A autoridade administrativa não é competente para examinar alegações de ilegalidade/inconstitucionalidade de leis regularmente editadas, tarefa privativa do Poder Judiciário. Aplicação da Súmula Carf nº 2.

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 22/11/2011, 10/04/2012, 19/04/2012, 15/05/2012, 04/09/2012, 04/10/2012

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

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, mediante fraude ou simulação, infração punível com a pena de perdimento. Caso a mercadoria tenha sido entregue a

consumo, não seja localizada ou tenha sido revendida, esta infração é punida com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação.

PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA DE 100% DO VALOR DA MERCADORIA. ART. 33, DA LEI Nº 11.488/2007.

A pena de perdimento de mercadorias, e sua eventual conversão em multa, decorrente da interposição de pessoas em operações de comércio exterior, não se confunde com a multa prevista no art. 33, da Lei nº 11.488/2007, conforme a Súmula CARF nº 155.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Voluntário na parte em que alega inconstitucionalidade da lei e na parte em que pede a relevação da penalidade de perdimento, para, na parte conhecida, negar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões, em 27 de novembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral – Relator

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jorge Luis Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Bernardo Costa Prates Santos(substituto[a] integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 11-57.230, proferido pela 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de

Recife/REC, que por unanimidade de votos julgou parcialmente procedente a Impugnação do Auto de Infração.

O processo trata do resultado de procedimento de fiscalização sobre a regularidade de seis importações realizadas em nome próprio da empresa ADAIME IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, e concluiu que estas operações visavam ocultar a empresa TOP DESIGN pela interposição da ADAIME.

Foi aplicada a pena de perdimento convertida em pecúnia, com o consequente lançamento do crédito tributário por auto de infração. Foi também atribuída responsabilidade solidária aos sócios da TOP DESIGN e da ADAIME: JOÃO SÉRGIO PIMENTA LEMOS e CLÁUDIO JOSÉ ADAIME.

A Autoridade Aduaneira elencou as seguintes motivações para o lançamento:

- I. A TOP DESIGN não atendeu ao Termo de Início da Ação Fiscal, o que resultou em lançamento por embarço e representação pela cassação de habilitação de operador de comércio exterior.
- II. A TOP DESIGN apresenta-se em sua página na internet como importadora de produtos da marca "FOX", da qual detém registro de propriedade no INPI.
- III. O sócio da TOP DESIGN, João Lemos, é titular e administrador da empresa OXYTAL COMÉRCIO DE ARTIGOS DE ÓTICA.
- IV. À época dos fatos, as importações da TOP DESIGN estavam limitadas a um teto de US\$ 150,000.00 a cada seis meses, tendo esta condição alterada para ilimitada a partir de 27/06/2013.
- V. As empresas ADAIME IMPORTAÇÃO e ADAIME ASSESSORIA apresentam confusão patrimonial e na gestão.
- VI. À época dos fatos, a TOP DESIGN já tinha importado calores de cerca de US\$ 148,000.00, o que importaria em um saldo a utilizar de menos de US\$ 2,000.00
- VII. As importações da TOP DESIGN e da ADAIME eram operacionalizadas pela mesma pessoa (despachante), e após a mudança do limite da TOP DESIGN cessou a ocultação.
- VIII. As importações da ADAIME eram enviadas aos seus clientes no mesmo dia, ou em dias subsequentes à sua importação, muitos deles da marca FOX.
- IX. Quebra da cadeia do IPI.
- X. A forma de pagamento das importações não seria usual, em razão da ADAIME não ser importadora regular dos exportadores envolvidos.

Assim decidiu a Autoridade Julgadora de Primeira Instância:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 22/11/2011, 10/04/2012, 19/04/2012, 15/05/2012, 04/09/2012, 04/10/2012

Ementa:
ADMISSIBILIDADE. ARGUMENTOS. REQUISITOS DA IMPUGNAÇÃO.

Os argumentos constantes da impugnação que não fizerem constar adequadamente os respectivos motivos de fato ou de direito não serão admitidos no julgamento administrativo. Da mesma forma, argumentos que forem estranhos ao ato administrativo questionado não serão admitidos no julgamento administrativo.

FALTA DE IMPUGNAÇÃO. REVELIA.

Ao ser regularmente cientificados do lançamento e da responsabilidade tributária que lhes foi imputada, os responsáveis deixaram de apresentar a impugnação que lhes foi facultada. Com isso, foi declarada a revelia pela Autoridade Administrativa. A revelia induz presunção de veracidade dos fatos articulados no auto de infração.

PRELIMINAR PROCESSUAL. PROVA. PRESUNÇÃO.

Indício é a circunstância conhecida e provada, que, tendo relação com o fato, autorize, por indução, concluir-se a existência de outra ou outras circunstâncias. A indução resultante de um fato quadro indiciário não pode ser equiparada a uma presunção.

PRELIMINAR DE MÉRITO. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA. INCONSTITUCIONALIDADE.

É vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

MÉRITO. RESPONSABILIDADE. INFRAÇÕES.

Os adquirentes e encomendantes predeterminados de fato também podem responder pela infração conjunta com o importador ou isoladamente, nos termos do art 95 do Decreto-Lei nº 37/1966.

MÉRITO. ADQUIRENTE OSTENSIVO. REAL ADQUIRENTE. OCULTAÇÃO.

Uma vez identificado o real adquirente de mercadorias importadas, diverso do importador, não há que se falar em importação direta.

MÉRITO. RESPONSABILIDADE. INFRAÇÕES. INCISOS I, V E VI DO ART. 95 DO DECRETO-LEI Nº 37/1966.

É essencial caracterizar adequadamente o concorrente para a prática da infração, ou o beneficiário da prática da infração, ou o adquirente da mercadoria, ou o encomendante predeterminado da mercadoria para que se possa aplicar os incisos I, V ou VI do art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

Acordam os membros da 8ª Turma de Julgamento:

a) por maioria de votos, vencido o Relator Auditor-Fiscal Relator Eni Sávio Nunes dos Santos, julgar IMPROCEDENTE as Impugnações apresentadas em sua parte relativa ao crédito tributário, com a MANUTENÇÃO INTEGRAL do crédito tributário lançado; e

b) por unanimidade, acompanhando pelo resultado a Julgadora Auditora-Fiscal Luciana Maria Gomes Mendonça, julgar PROCEDENTE EM PARTE as Impugnações apresentadas em sua parte referente à responsabilidade tributária, com a EXCLUSÃO da responsabilidade tributária solidária da empresa Adaime Assessoria Aduaneira Ltda, CNPJ nº 04.762.766/0001-64.

A Recorrente ADAIME IMPORTAÇÃO tomou ciência da Decisão de Primeira Instância no dia 18 de setembro de 2017, e apresentou Recurso Voluntário no dia 11 de outubro de 2017.

O Recorrente CLÁUDIO ADAIME tomou ciência no dia 19 de setembro de 2017, e apresentou Recurso Voluntário no dia 11 de outubro de 2017.

A empresa TOP DESIGN tomou ciência no dia 25 de setembro de 2017, e não se encontram nos autos Recurso Voluntário.

O senhor JOÃO SÉRGIO LEMOS tomou ciência no dia 20 de setembro de 2017.

I. Recurso Voluntário de ADAIME IMPORTAÇÃO.

Em seu Recurso Voluntário alega o seguinte:

- i) Não haveria provas da interposição no processo, e entende que a interposição não poderia ser presumida, por tratar-se de artifício doloso, que precisa ser provado.
- ii) Em nome do Princípio da Verdade Material, argui que os fundamentos do Voto Vencido, no Acórdão recorrido, sejam acatados.
- iii) Alega que, apesar de haver contrato de importação por encomenda com a TOP DESIGN, nenhuma das importações em litígio foi realizada nesta modalidade, e que todas foram na modalidade importação direta.
- iv) Alega que a ADAIME IMPORTAÇÃO atuou como importadora, e que foi equiparada à industrial, tendo pago o IPI, e por isto não caberia falar de quebra da cadeia do IPI.
- v) Fez importações para diversas empresas, inclusive a TOP DESIGN, que não recebeu adiantamentos, assim como ela própria foi responsável pelos contratos de câmbio.
- vi) O pagamento dos clientes teria sido realizado por boletos bancários, não tendo havido trânsito de recursos em sua conta bancária.
- vii) Não teria sido demonstrado o dano ao erário.
- viii) Argui a aplicação dos incisos I e II, do art. 736, do Decreto nº 6.579, de 5 de fevereiro de 2009.
- ix) Alega que a responsabilidade tributária estaria prevista pelo art. 134, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), que estaria sujeito apenas às penalidades de caráter moratório, nos termos do § único, deste mesmo artigo.
- x) Argui o afastamento da responsabilidade tributária em razão de ter procedido a importação na modalidade “importação direta”, e que não havia ilegalidade nas operações, os impostos foram pagos e foi emitida a devida documentação fiscal.
- xi) Os tributos foram pagos, de forma que não se poderia converter o valor da mercadoria em multa, pois tributos não podem ser lançados como penalidade, e ainda, que caberia a multa de 10 %, prevista pelo art. 33, da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.
- xii) Argui a aplicação do art. 112, do CTN.
- xiii) O procedimento fiscal teria ferido as prescrições do inciso II, do art. 5º, art. 145, e inciso I, do art. 150, da Constituição Federal de 1988, além do art. 142, do CTN.

- xiv) Argui que a conversão do perdimento em multa importa em bitributação e fere os princípios de proporcionalidade e razoabilidade.

O Recurso Voluntário de CLÁUDIO ADAIME é idêntico ao da ADAIME IMPORTAÇÃO.

Apresentam, por fim, o seguinte pedido:

50. À face do exposto, e principalmente pelo fato da RECORRENTE não ter agido com dolo, má-fé, fraude ou simulação, requer seja reformada a r. decisão, dando-se provimento integral ao presente RECURSO VOLUNTÁRIO, com a anulação do lançamento e arquivamento dos autos, e consequente afastamento da responsabilidade solidária a ela imputada, ou se assim não entender esse N. Conselho, seja determinada a relevação da multa imposta, por ser esta medida de inteira Justiça.

51. Requer, ainda, a realização de sustentação oral e que o julgamento seja proferido de forma simultânea considerando as partes envolvidas (Interessado e Responsáveis Solidários), e por fim, que todas e quaisquer intimações sejam encaminhadas ao seguinte endereço: Rua Júlio Gonzalez, 132 – 30º andar - Cjs. 221 e 222 – Barra Funda, cep: 01156-060 - São Paulo - SP, para todos os efeitos legais.

Este é o relatório.

VOTO

Os Recursos Voluntários são tempestivos e revestem-se dos demais requisitos de admissibilidade, no entanto, tomo conhecimento apenas parcial de ambos, pelos motivos que exporei abaixo.

A ADAIME ASSESSORIA foi desonerada da responsabilidade solidária em Decisão de Primeira Instância, e não faz mais parte do contencioso.

A TOP DESIGN e o senhor JOÃO SÉRGIO LEMOS não apresentaram Recurso Voluntário, de forma que serão apreciadas apenas as alegações de CLAUDIO ADAIME e da ADAIME IMPORTAÇÃO.

Quanto ao requerimento para a relevação das penalidades, nos termos do artigo 736, do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 (Regulamento Aduaneiro), o Decreto Lei nº 1.042, de 21 de outubro de 1969, em seu artigo 4º, autoriza o Ministro da Economia a relevar penalidades que não decorram de infrações das quais não tenham resultado falta ou insuficiência de pagamento de tributos federais:

“ Art 4º O Ministro da Fazenda, em despacho fundamentado, poderá relevar penalidades relativas a infrações de que não tenha resultado falta ou insuficiência no recolhimento de tributos federais atendendo:

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

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

§ 1º A relevação da penalidade pode ser condicionada à correção prévia das irregularidades que tenham dado origem ao processo fiscal.

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

No uso da prerrogativa que lhe foi conferida pelo § 2º, acima transcrito, o Ministro da Economia delegou ao Secretário da Receita Federal do Brasil a competência para a reaver penalidades, pela Portaria MF nº 214, de 28 de março de 1979.

“O Ministro de Estado da Fazenda no uso de suas atribuições legais e tendo em vista o disposto nos artigos 11 e 12 do Decreto-lei nº 200 de 25 de fevereiro de 1967 e no Decreto nº 62.460 de 25 de março de 1968,

RESOLVE:

I -Delegar competência ao Secretário da Receita Federal para:

(...)

f) decidir sobre relevação de penalidades nos termos do artigo 49 do Decreto-lei nº 1.042 de 21 de outubro de 1969

II -O Secretário da Receita Federal poderá subdelegar as atribuições de que trata a presente Portaria.

(...)”

O Secretário da Receita Federal do Brasil, por sua vez, subdelegou a competência para o Subsecretário de Tributação e Contencioso, nos termos do artigo 2-B, da Portaria RFB nº 224, de 07 de fevereiro de 2019.

“Art. 2º-B Fica subdelegada competência ao Subsecretário de Tributação e Contencioso para decidir sobre relevação de penalidades nos termos do art. 4º do Decreto-Lei nº 1.042, de 21 de outubro de 1969, ressalvado o disposto no parágrafo único. Parágrafo único. Nos casos de relevação das penalidades de que trata o art. 76 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a competência fica subdelegada ao Subsecretário de Aduana e Relações Internacionais.”

Sendo assim, a aplicação do previsto no artigo 736, do Regulamento Aduaneiro não é de competência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e o requerimento para a relevação de penalidades também não pode ser conhecido.

Por outro lado, parte das alegações das Recorrentes referem-se a considerações sobre proporcionalidade, efeito confiscatório da multa e atuação da Autoridade Tributária em relação à arrecadação de tributos federais.

Ocorre que alegações de proporcionalidade e de efeito confiscatório revestem-se de uma tentativa de se discutir a ilegalidade ou constitucionalidade das normas de direito tributário, tema que está fora das competências do CARF, conforme a súmula CARF nº 2.

“Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005”

De forma que também afasto o conhecimento desta alegação nos Recursos Voluntários.

Do Mérito

I. Ausência de Provas e Aplicação do Voto Vencido em Primeira Instância Princípio da Verdade Material

Os Recorrentes apoiam as suas alegações nas próprias conclusões do Voto Vencido, no Acórdão Recorrido, que entendeu que não houve a demonstração do dolo, e que as evidências trazidas aos autos não seriam suficientes para determinar uma conduta dolosa das partes.

Reproduzo abaixo trecho do Voto Vencido, constante do Recurso Voluntário:

Pois bem. Deduzir um ato de simulação na emissão das notas fiscais de saída das mercadorias, sob a alegação de se tratar o caso de um “[...] simples repasse de mercadorias, que desde a importação já pertenciam à TOP DESIGN”, é um tremendo equívoco: (i) - porque tal conclusão parte da premissa de atuação dolosa do importador, sem o que, não haveria de se falar em simulação, cujo dolo lhe é imprescindível. O raciocínio toma como premissa a conclusão que tenta demonstrar, um vício para a lógica elementar, como tentar se suspender puxando pelos próprios cadarços, para a física Newtoniana; (ii) - como antes vistos, do escopo de execução das importações e do arcabouço organizacional do importador, não se consegue extrair inequivocamente tal dolo, de forma a tornar autônoma a evidência na demonstração do elemento subjetivo imprescindível à tipicidade do ilícito; (iii) - em quaisquer das modalidades de importação, a saída da mercadoria importada do estabelecimento do importador é acompanhada da emissão de nota fiscal de circulação de mercadoria, mesmo na hipótese do simples repasse de mercadoria desde antes pertencente ao adquirente, o que torna tal aspecto irrelevante como evidência indiciária para tal fito; (iv) - mesmo se referindo o raciocínio à exclusiva emissão de nota fiscal de circulação de mercadoria, sem o registro fiscal de eventual serviço prestado, há que se ter em mente, que na modalidade de importação para revenda a encomendante predeterminado, inexistente prestação de serviço, mas apenas revenda de mercadoria. Ocorre que tal modalidade de importação não fora afastada da hipótese efetivamente realizada pelo importador, para efeito de construção do raciocínio; (v) – não se observa na emissão das notas fiscais qualquer tentativa de ocultação da TOP DESIGN como real adquirente das mercadorias, a qual assim se encontra ali perfeitamente destacada.

Por sua vez, a Autoridade Tributária trouxe a imputação da seguinte maneira:

Como forma de coibir esse agir fraudulento – interposição fraudulenta –, o legislador editou normas jurídicas específicas que instrumentalizaram o Fisco no seu combate.

O Decreto-Lei nº 1.455 de 7 de abril de 1976, com as alterações da Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002 e da Lei nº 12.350 de 20 de dezembro de 2010, definiu como dano ao Erário a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, infração punível com o perdimento das mercadorias, capitulando suas hipóteses de ocorrência de forma exauriente. Verbis:

(...)

A configuração da interposição fraudulenta pode se dar tanto com a identificação do interponente (real beneficiário da operação), como também nas situações em que, não havendo esta identificação, o importador não comprova a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações (interposição por presunção).

Assim, o § 2º do dispositivo acima reproduzido aponta apenas uma das hipóteses de interposição, qual seja, a interposição presumida pela insuficiência patrimonial. Saliente-se que o caso concreto não se refere à interposição presumida, mas à simulação tendente a ocultar o real negociador das mercadorias estrangeiras, aquele, de fato, interessado na importação destas mercadorias.

(...)

8. DAS PENAS ADMINISTRATIVAS

O conjunto das condutas verificadas enquadra-se nos seguintes dispositivos: Decreto-Lei nº 37/1966, art. 105, inciso VI; Decreto-Lei nº 1.455/1976, art. 23, incisos IV e V e § 1º; Decreto nº 6.759/2009, art. 689, incisos VI e XXII.

A ocultação do real responsável pela operação de importação é considerada dano ao Erário, implica na falsidade da DI e da fatura apresentada para o despacho e sujeita o infrator à pena de perdimento da mercadoria.

DECRETO-LEI Nº 37, DE 18 DE NOVEMBRO DE 1966.

Art. 105 – Aplica-se a pena de perda de mercadorias:

(...)

VI – estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado;

DECRETO-LEI Nº 1.455, DE 7 DE ABRIL DE 1976.

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

(...)

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

V- estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

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

(...)

§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972.

(Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010).

DECRETO Nº6.759, DE 05 DE FEVEREIRO DE 2009.

Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-Lei no 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei no 1.455, de 1976, art. 23, caput e § 1º, este com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59):

(...)VI- estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado;

(...)XXII- estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

§1º 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 1972 (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, art. 41). (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013).

Diante da omissão da TOP DESIGN em relação às intimações da Fiscalização Aduaneira, não foi possível obter declaração dessa autuada referente à destinação das mercadorias analisadas por esta ação fiscal, sequer houve possibilidade de realização de diligência com objetivo de verificar os estoques dessas mercadorias. Assim, as mercadorias importadas objeto desta ação fiscal não foram localizadas pela fiscalização aduaneira.

O legislador, visando garantir o interesse da União, previu a conversão da pena de perdimento em multa no caso de mercadorias sujeitas à pena de perdimento terem sido consumidas, revendidas ou não localizadas. É a inteligência do § 3º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, transcrito acima, que determina que o valor da multa é o valor aduaneiro da mercadoria.

Como vemos, a imputação feita aos Recorrentes é a de que a ADAIME IMPORTAÇÃO teria realizado importações sem a identificação do real adquirente. Nas e-fls. de 27 a 29, a Autoridade Tributária reproduz partes das diversas DI's auditadas, onde a ADAIME IMPORTAÇÃO consta como importador e adquirente.

Após esta constatação, a Autoridade Tributária indica que as mercadorias importadas pela ADAIME eram de marca da qual a TOP DESIGN é representante exclusiva, conforme o registro de titularidade da marca "FOX", e-fl 35. Também aponta que, no período em

que ocorreram as importações, a TOP DESIGN tinha um limite de importações de US\$ 150,000.00, a cada seis meses, e que já havia consumido quase todo este limite, restando-lhe apenas US\$ 1,948.80, o que explicaria a opção pela operação através da ADAIME IMPORTAÇÃO.

Também aponta que o pagamento das importações teria sido na modalidade “financiamento do fornecedor”, no caso, o próprio exportador da marca da qual a TOP DESIGN seria distribuidora exclusiva, o que indicaria que esta modalidade de financiamento somente seria possível se a operação tivesse sido simulada para que a ADAIME figurasse como importador, ocultando o real adquirente, o qual por sua vez teria acesso a este tipo de financiamento.

Este ponto específico é um indício forte de que apesar de não ter havido a prova da troca de recursos entre a TOP DESIGN e a ADAIME, no Brasil, os recursos utilizados na operação teriam sido de fato da TOP DESIGN a qual provavelmente arcou com os pagamentos futuros do financiamento com a detentora da marca no exterior.

O requisito de que a importação por conta e ordem caracteriza-se pela utilização de recursos de terceiros está clara no art. 27, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e reforça o requisito de caracterização deste tipo de transação, conforme descrito acima.

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.

A legislação à época previa que nas importações por conta e ordem de terceiros, o importador contratado fizesse constar na Declaração de Importação o CNPJ do real adquirente, nos termos do art. 1º, da Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002.

Art. 3º O importador, pessoa jurídica contratada, devidamente identificado na DI, deverá indicar, em campo próprio desse documento, o número de inscrição do adquirente no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ).

§ 1º O conhecimento de carga correspondente deverá estar consignado ou endossado ao importador, configurando o direito à realização do despacho aduaneiro e à retirada das mercadorias do recinto alfandegado.

§ 2º A fatura comercial deverá identificar o adquirente da mercadoria, refletindo a transação efetivamente realizada com o vendedor ou transmitente das mercadorias.

A caracterização da importação por conta e ordem de terceiros é realizada nesta mesma IN SRF, em seus artigos 1º e 5º, conforme podemos constatar a seguir:

Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que opere por conta e ordem de terceiros será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.

Parágrafo único. Entende-se por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial.

(...)

Art. 5º 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.

Destaca-se na normativa acima, que há duas hipóteses para a definição da importação por conta e ordem de terceiros, sendo a primeira e formal a existência de um contrato previamente firmado com o objeto de que a interposta realize a operação de importação em favor do mandante (art. 1º, § único), e na ausência deste contrato, presume-se que se for comprovado que os recursos financeiros utilizados na operação forem de terceiros, aplica-se a presunção legal de que esta operação ocorreu por conta e ordem.

As modalidades de importação podem ser caracterizadas da seguinte maneira:

a) Por importação direta – modalidade em que o importador realiza a importação por seu próprio interesse, com recursos próprios e com intenção de utilização do bem importado, quer para a revenda, quer para seu processo produtivo, ou incorporação ao ativo, ou mesmo consumo, arcando com todos os riscos de mercado e operacionais envolvidos.

b) Por conta e ordem (IN SRF nº 225/2002) – mediante contrato prévio, ou com recursos de terceiros, cujo risco da operação é do terceiro e não do importador.

c) Por encomenda (Lei nº 11.281/2006 e IN SRF nº 634/2006) – importação realizada com recursos próprios do importador, por solicitação de terceiro, onde o importador assume os riscos da operação até que se transfira a propriedade do bem para o encomendante.

Em que pese haver um contrato para que a ADAIME realiza-se importações por encomenda para a TOP DESIGN, este nunca foi implementado.

O uso de recursos de terceiros em determinadas operações de comércio exterior não implica necessariamente que a importadora não possua recursos próprios, e nem mesmo que não possa operar com outros clientes regularmente.

O que se está discutindo é que nas operações autuadas, a TOP DESIGN não possuía limite de habilitação para operar em regime de importações diretas, e que a ADAIME não importou para si, ou melhor dizendo, não poderia ter assumido o risco da operação, adquirindo a mercadoria sem ter um destinatário certo, com recursos próprios, especialmente em se tratando de mercadoria com registro de marca e distribuição exclusiva da TOP DESIGN sem que esta tivesse interesse e conhecimento. Caso contrário, a TOP DESIGN teria agido judicialmente na defesa da sua marca.

O art. 4º, da IN SRF nº 225/2002, assim trata o tema:

Art. 4º Sujeitar-se-á à aplicação de pena de perdimento a mercadoria importada na hipótese de:
I - inserção de informação que não traduza a realidade da operação, seja no contrato de prestação de serviços apresentado para efeito de habilitação, seja nos documentos de instrução da DI de que trata o art. 3º (art. 105, inciso VI, do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966);

II - ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, do comprador ou responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros (art. 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002).

Parágrafo único. A aplicação da pena de que trata este artigo não elide a formalização da competente representação para fins penais, relativamente aos responsáveis, nos termos da

legislação específica (Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 e Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990).

A imputação baseada no inciso VI, do art. 105, do Decreto-Lei nº 37/1966, que consta no auto de infração, estaria aperfeiçoada pela dinâmica de venda da totalidade dos produtos pela emissão de notas fiscais imediatamente para a TOP DESIGN.

Os Recorrentes alegam que os valores, referentes a estas notas fiscais, teriam sido pagos mediante boletos bancários, mas não há nos autos qualquer comprovação destes pagamentos, o que poderia ter afastado as alegações da Autoridade Tributária no caso destes pagamentos serem coincidentes com os valores das notas fiscais.

Chego a esta conclusão pois não faria sentido importar bens com financiamento do fornecedor e receber valores a menor do real adquirente, tendo a dívida no nome do importador. Por outro lado, seria totalmente compatível com a atividade comercial comprar a prazo e vender à vista, de forma que a apresentação de provas de que a ADAIME recebeu o valor integral das vendas seria uma prova robusta para afastar as imputações do auto de infração.

Com relação às questões referentes ao contrato de importações por encomenda, nunca utilizado, e da acusação de quebra da cadeia de IPI, são situações ora argumentativa da Autoridade Tributária, ora indiciária secundária que serve para corroborar a tese da Autoridade Tributária.

Nestes casos, mesmo que as afastássemos estas imputações, ainda restaria o fato de que as provas indiciárias são robustas, e que os importadores são obrigados a manterem todos os registros das importações por pelo menos 5 (cinco) anos e que, apesar do ônus da prova ser da Autoridade Aduaneira neste caso, a comprovação da veracidade dos dados apresentados na Declaração de Importação é de responsabilidade do importador, conforme previsto no art. 70, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Art. 70. O descumprimento pelo importador, exportador ou adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, da obrigação de manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações que realizarem, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que estão submetidos, ou da obrigação de os apresentar à fiscalização aduaneira quando exigidos, implicará:
(...)

§ 1º Os documentos de que trata o caput compreendem os documentos de instrução das declarações aduaneiras, a correspondência comercial, incluídos os documentos de negociação e cotação de preços, os instrumentos de contrato comercial, financeiro e cambial, de transporte e seguro das mercadorias, os registros contábeis e os correspondentes documentos fiscais, bem como outros que a Secretaria da Receita Federal venha a exigir em ato normativo.

Também encontramos a mesma determinação no art. 18, do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009.

De forma que entendo que apesar dos elementos trazidos pela Autoridade Tributária serem indiciários, o conjunto destes elementos caracteriza claramente um quadro onde a TOP DESIGN, impossibilitada de realizar importações de produtos da marca da qual detém

registro no Brasil, como importadora e distribuidora exclusiva, operou através da ADAIME IMPORTAÇÃO, tendo seu nome ocultado na Declaração de Importação.

O fato de que após obter a autorização de importação sem limitação de valor, a TOP DESIGN interrompeu as operações com a ADAIME, apenas corrobora a conclusão acima, ademais, o fato de que o pagamento das importações no exterior ter se dado através de financiamento do fornecedor, exportador detentor da marca “FOX”, da qual a TOP DESIGN é importadora exclusiva, é forte indício de que este financiamento somente pode ter sido possível através da própria TOP DESIGN.

Quando verificamos que, apesar da emissão de notas fiscais de venda ter acobertado toda a operação no mercado interno, a ausência da comprovação do pagamento do valor total destas importações impede que se comprove que teria havido importações diretas da ADAIME e posterior revenda à TOP DESIGN, temos de nos alinhar com as conclusões da Autoridade Aduaneira (e-fl 47):

Nota-se que as importações registradas pela ADAIME IMPORTAÇÃO e que tiveram a TOP DESIGN como destinatária ultrapassam em muito o limite de US\$ 1.948,80 autorizado à ocultada, caracterizando assim a burla da pequena monta.

É também percebido que o registro de importações com ocultação da TOP DESIGN se perpetuou até os últimos meses de 2012.

Outro fato que corrobora com o entendimento de que a ADAIME IMPORTAÇÃO na prática opera quando a empresa TOP DESIGN não possui limites disponíveis para operar no comércio exterior, dada a modalidade de habilitação desta à época, está relacionada ao fato de uma mesma pessoa (MARICY HENRIQUEZ ADAIME MEIRELLES - CPF: 249.655.078-27) ser responsável pelo registro de parte das DI's de ambas empresas.

Em suma, quando havia limite disponível, a TOP DESIGN importava diretamente (importação própria). No entanto, quando não possuía limite para importar, o registro das importações era realizado pela ADAIME IMPORTAÇÃO, em seu próprio nome e sem identificação do adquirente/encomendante das mercadorias importadas, com posterior “revenda” para a ocultada. Estas importações são tratadas como direta posto que o “Adquirente” ou “Encomendante” não foi devidamente declarado, por impossibilidade de limite por parte da ocultada para operar no comércio exterior.

É importante registrar que após a obtenção da habilitação na modalidade ilimitada nº SISCOMEX pela TOP DESIGN, cessou a ocultação operacionalizada pelas empresas autuadas.

Assim, fica simples constatar que a ADAIME IMPORTAÇÃO registrou as importações em seu próprio nome para ocultar a TOP DESIGN, visto que a real adquirente das mercadorias importadas estava impossibilitada de registrá-las em seu próprio nome por não dispor de limite no SISCOMEX para incluir-se como importador direto ou mesmo como adquirente/encomendante dessas importações, configurando a burla do controle aduaneiro.

Subsidiariamente, a emissão de notas fiscais de venda destes mesmos produtos importados pela ADAIME IMPORTAÇÃO, em favor da TOP DESIGN, afastam completamente a possibilidade de que a ADAIME teria agido em proveito próprio, assumindo o risco do negócio, o que caracterizaria a simulação e implica na subsunção do fato à previsão legal do inciso VI, do art. 105, do Decreto-Lei nº 37/1966, e do inciso V, do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, nos mesmos termos do art. 4º, da IN SRF nº 225/2002.

Por conseguinte, o dano ao erário decorre de presunção legal.

Já as implicações de fraude e simulação decorrem da emissão de documentação fiscal e comercial que descrevem fatos e circunstâncias contrários aos efetivamente apurados pela fiscalização, revelando transações comerciais, cujas motivações negociais e econômicas divergem daquelas declaradas, com o objetivo de permitir que uma empresa sem habilitação para realizar este volume de operações comerciais no exterior pudesse beneficiar-se de importações realizadas por terceiros, leva à conclusão que a TOP DESIGN tinha a motivação e beneficiou-se da interposição não declarada da ADAIME.

Por fim, reproduzo ementa do Acórdão nº 3402-011.815, onde os Recorrentes também figuram como responsáveis solidários, em que esta mesma turma colegiada manteve a autuação, daquela feita referente a outra empresa interposta, o que ainda refuta por prática idêntica a alegação de que a ADAIME opera com outros clientes como argumentação de que não teria praticado a interposição e ocultação de pessoas:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 24/11/2011, 09/12/2011, 19/12/2011, 19/04/2012 COMPETÊNCIA SOBRE RELEVANÇA DE PENALIDADES

Não é da competência para aplicar relevação de penalidades, a qual foi atribuída ao Subsecretário da Receita Federal do Brasil de Tributação e Julgamento, nos termos da Portaria RFB nº 224/2019.

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

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, mediante fraude ou simulação, infração punível com a pena de perdimento. Caso a mercadoria tenha sido entregue a consumo, não seja localizada ou tenha sido revendida, esta infração é punida com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS ADMINISTRADORES

A imputação de responsabilidade solidária aos sócios-administradores pelas obrigações tributárias, no caso de gestão com excesso de poderes ou infração à Lei, encontra amparo e exige a invocação do artigo 135 do CTN.

(...)

Acordam os membros do colegiado, em julgar os Recursos Voluntários da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, em negar provimento aos recursos da Visotec Comércio de Produtos Óticos Ltda e Adaime Importação e Exportação Ltda; e (ii) pelo voto de qualidade, em negar provimento igualmente ao recurso de Cláudio José Andaime. Vencidas as Conselheiras Marina Righi Rodrigues Lara, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta e Cynthia Elena de Campos, que entendiam por dar provimento ao recurso para excluir do polo passivo o Recorrente Cláudio José Andaime e, de ofício, por reconhecer a ilegitimidade passiva do sócio Nelson Aparecido dos Santos, tendo em vista a ausência de individualização das condutas e de comprovação com relação aos respectivos sócios proprietários.

Sem razão aos Recorrentes neste tópico.

II. Responsabilidade Tributária – art. 134 do CTN

Com relação à responsabilidade solidária, os Recorrentes assim argumentaram em seus Recursos Voluntários:

25. Considera-se que o artigo 134 quer tratar da Responsabilidade Subsidiária, em que pese refira-se à Responsabilidade Solidária, já que somente irá recorrer a qualquer terceiro solidário, no caso de impossibilidade de cumprimento da obrigação PRINCIPAL por parte do contribuinte originário. Deve o

terceiro estar vinculado à obrigação prevista em Lei e somente caso tenha alguma interferência na ação ou omissão que forem chamados na qualidade de responsáveis, O QUE NÃO É O CASO DA RECORRENTE.

26. Ainda, como se observa, a regra do Parágrafo Único do artigo citado é expressa em estabelecer ser somente permitida a transferência da responsabilidade quanto à multa moratória e não as demais penalidades de caráter punitivo. Portanto, em vista deste parágrafo deve-se entender que somente a multa pelo descumprimento da obrigação principal poderia ser aplicada, o que MAIS UMA VEZ SE VERIFICA, não é o caso.

Por sua vez, a imputação de responsabilidade solidária deu-se por fundamentação legal diversa daquela arguida em Recurso Voluntário, como podemos constatar pela reprodução de trecho do Termo de Verificação Fiscal, e-fl 63.

Neste sentido, o art. 95 do Decreto-Lei 37, de 18 de novembro de 1966, dispõe acerca das pessoas que respondem pelas infrações. No caso concreto, a TOP DESIGN, a ADAIME IMPORTAÇÃO e a ADAIME ASSESSORIA ADUANEIRA respondem solidariamente, por força do inciso I e V do referido artigo, com redação dada pela Medida Provisória nº 2.158 de 24 de agosto de 2001.

Decreto-Lei 37/1966

Art.95 – Respondem pela infração:

I – conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;

(...)

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. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Além da solidariedade entre importador e adquirente da mercadoria, há a solidariedade dos sócios e demais pessoas que têm estreita ligação com a empresa. O CTN, em seu art. 135, dispõe que respondem pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei, diversas pessoas relacionadas à empresa:

Código Tributário Nacional

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

Vê-se que as arguições dos Recursos Voluntários não se referem às imputações apresentadas na autuação, de forma que considero sem razão aos Recorrentes.

III. Aplicação do art. 33, da Lei nº 11.488/2007.

Argumentam em seus Recursos Voluntários que, ainda que se comprovasse a interposição, a multa correta seria aquela prevista no art. 33, da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

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 no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Cabe a aplicação da Súmula CARF nº 155, conforme reproduzida abaixo:

Súmula CARF nº 155

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019

A multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/07 não se confunde com a pena de perdimento do art. 23, inciso V, do Decreto Lei nº 1.455/76, o que afasta a aplicação da retroatividade benigna definida no art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.

Acórdãos Precedentes:

9303-007.706, 9303-007.560, 9303-004.905, 9303-006.001, 9303-004.714, 9303-006.510, 3201-003.647, 3202-003.057, 3102-002.316, 3401-004.474 e 3402-005.242.

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Sem razão aos Recorrentes.

IV. Aplicação do art. 112, do CTN

Os Recorrentes alegam em seus Recursos Voluntários que a suposta falta de provas levaria a dúvidas quanto a exatidão do lançamento e remeteria à aplicação do art. 112, do CTN, e que isto implicaria numa interpretação da norma mais favorável aos Recorrentes.

Ocorre que considero que há provas suficientes para comprovar as imputações da Autoridade Aduaneira, de forma que considero sem razão aos Recorrentes, e inaplicável o art. 112, do CTN, no caso concreto.

V. Descumprimento pela fiscalização dos art. 5º, 145 e 150, da Constituição Federal.

Alegam os Recorrentes em seus Recursos Voluntários que o art. 142 do CTN teria sido descumprido, em face de todo o exposto anteriormente neste voto, e relatório, com relação aos elementos de prova e caracterização dos fatos imputados aos Recorrentes, que já discutimos anteriormente, e repiso entender que não cabe razão às Recorrentes.

Com relação aos dispositivos constitucionais que teriam sido descumpridos na atividade do lançamento, reproduzo-os abaixo:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

(...)

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Inicialmente, as penalidades aplicadas aos Recorrentes decorrem de previsão legal, devidamente declarada no auto de infração e no termo de verificação fiscal, logo, é totalmente descabida a alegação de que o artigo 5º, da Constituição Federal, teria sido descumprido.

Com relação ao artigo 150, este trata da atividade legislativa da União, e o ato do lançamento decorre daquele, de forma que, já estabelecida a devida fundamentação legal pela Autoridade Tributária, a citação ao artigo 150, da CF, também é descabida.

Conclusão

Diante de tudo o exposto, voto por não conhecer do Recurso Voluntário na parte em que alega inconstitucionalidade da lei e na parte em que pede a relevação da penalidade de perdimento, para, na parte conhecida, negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral