



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

**Processo n°** 12457.732673/2012-95  
**Recurso n°** 1 Voluntário  
**Acórdão n°** **3101-001.813 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 24 de fevereiro de 2015  
**Matéria** Auto de Infração Aduaneiro - Multa  
**Recorrente** COMEX COMPANY IMPORTADORA DE GENEROS ALIMENTICIOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Data do fato gerador: 25/06/2012, 29/06/2012, 02/07/2012, 04/07/2012, 05/07/2012, 06/07/2012, 10/07/2012, 12/07/2012

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencida a Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro. Fez sustentação oral o Dr. Felipe Nóbrega Rocha, OAB/SP 286.551, advogado da responsável solidária PAN ASIA TRADING IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.

Rodrigo Mineiro Fernandes – Presidente em exercício e relator.

EDITADO EM: 16/03/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Henrique Mauri, Valdete Aparecida Marinheiro, Mônica Monteiro Garcia de los Rios, Adolpho Bergamini, José Mauricio Carvalho Abreu e Rodrigo Mineiro Fernandes. Ausente justificadamente o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da primeira instância (fls. 455 a 462), até aquela fase:

*Trata o presente processo de auto de infração lavrado para exigência de crédito tributário no valor de R\$315.575,02 referente à multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, prevista no § 3º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo artigo 41 da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010.*

*O Auto de Infração foi lavrado contra COMEX COMPANY IMPORTADORA DE GENEROS ALIMENTICIOS LTDA (CNPJ n.º 12.327.962/0001-39), empresa sediada em Foz do Iguaçu/PR, doravante COMEX, tendo como co-autuada a PAN ASIA TRADING IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA (CNPJ nº 10.213.525/0001-69), empresa sediada em Itajaí/SC, doravante PAN ASIA.*

*De acordo com a descrição dos fatos e o Relatório Fiscal de Procedimento Especial de controle aduaneiro, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Foz do Iguaçu submeteu a interessada ao rito previsto na Instrução Normativa SRF nº 1.169/2011, com o fim de verificar a aparente incompatibilidade econômico-financeira da empresa importadora PAN ASIA e a opção questionável de logística para operação. O procedimento foi motivado pelo fato de haver indícios de estar a empresa acima identificada sendo usada para a realização de operações de terceiros. As Declarações de Importação nº 12/1153163-7; nº 12/1189835-2; nº 12/1192435-3; nº 12/1199009-7; nº 12/1224893-9; nº 12/1228233-9; nº 12/1237505-1; nº 12/1259932-4 e nº 12/1273620-8 foram submetidas a procedimento especial de controle aduaneiro por suspeita de ocultação do real adquirente nas operações de importação, infração punível com pena de perdimento das mercadorias.*

*A ação fiscal decorreu de operação realizada pela Receita Federal denominada “Operação Moinho de Vento” que teve por alvo, além do contribuinte supracitado, outras 3 (três) empresas que se utilizavam do mesmo modus operandi (simulação de operações de comércio exterior por intermédio da PANASIA).*

*Esta ação fiscal foi concluída em 06/08/2012, e restou comprovado que a PAN ASIA registrou as Declarações de Importação cedendo seu nome para a empresa COMEX, com o fim de ocultá-la da posição de verdadeiro sujeito passivo da operação.*

*Comprovou-se que a COMEX era o verdadeiro adquirente das mercadorias importadas em nome da empresa PAN ASIA, configurando ocultação do verdadeiro sujeito passivo das operações com o fim de reduzir as despesas a título de ICMS, bem como burlar os procedimentos fiscais de habilitação e parametrização em sua atuação no comércio exterior.*

*Assim, estas empresas teriam agido em conluio no cometimento da infração de ocultação do verdadeiro adquirente em operações de comércio exterior.*

*O ilícito de ocultação do sujeito passivo ocorreu mediante simulação ajustada entre PAN ASIA e a COMEX, e esta irregularidade por si só configura dano ao erário punível com a pena de perdimento das mercadorias. Este auto de infração trata de aplicar a multa de valor equivalente de que trata o parágrafo 3º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, às mercadorias objeto das Declarações de Importação analisadas nesta ação fiscal que não foram localizadas no estabelecimento do contribuinte em função de terem sido revendidas. O valor aduaneiro das mercadorias tomou por base o exposto nas Declarações de Importação que foram objeto da presente ação fiscal.*

*Depois de analisadas as informações e documentos apresentados pelas interessadas, bem como aqueles constantes na internet e nos sistemas da Receita Federal, as razões que levaram a Fiscalização a essas conclusões foram as seguintes:*

*- Em análise das notas fiscais em conjunto com as informações obtidas no Siscomex referente às informações constantes nas Declarações de Importação, verificou-se que todas as operações foram declaradas por conta própria da PAN ASIA, ou seja, esta empresa figurou como importadora e adquirente das mercadorias.*

*- Todas as negociações foram realizadas entre COMEX e os fornecedores estrangeiros sediados na Argentina e Paraguai, configurando, portanto, contrato de compra e venda internacional.*

*- Documentalmente, as operações aparentavam ser regulares. A empresa PAN ASIA registrava uma declaração de importação por conta própria, emitia uma nota fiscal de entrada destas mercadorias em seu estabelecimento em Itajaí/SC e em seguida revendia estas mercadorias à empresa COMEX, em Foz do Iguaçu, mediante a correspondente emissão de Nota Fiscal de Venda.*

*- Materialmente, as operações com farinha de trigo estavam estruturadas de forma que a empresa COMEX fechava negociação comercial de importação com os moinhos de farinha de trigo da Argentina e do Paraguai e solicitava a estes moinhos estrangeiros a emissão de fatura comercial em nome da empresa PAN ASIA. Em seguida a empresa COMEX contratava o transporte internacional de carga e solicitava o carregamento da mercadoria no moinho ou depósito no exterior. Posteriormente a empresa COMEX contratava despachante*

*aduaneiro para fazer o registro das Declarações de Importação em nome da PAN ASIA e após o desembaraço aduaneiro da carga no Porto Seco de Foz do Iguaçu/PR, a PAN ASIA emitia a nota fiscal de entrada das mercadorias em seu estabelecimento (Itajai/SC). Ato contínuo emitia a nota fiscal de venda dessa carga à empresa COMEX. Após o desembaraço os transportadores internacionais efetuavam a descarga das mercadorias em local determinado pela empresa COMEX, sempre em Foz do Iguaçu/PR. Desta forma, a empresa PAN ÁSIA figurava na operação somente cedendo seu nome para que as empresas reais adquirentes permanecessem ocultas na importação. A ida das cargas à Santa Catarina não passou de mera simulação documental, sem qualquer vinculação com a realidade.*

*- A operação de compra e venda no mercado interno da PAN ASIA para a empresa COMEX calçada por nota fiscal de venda, não passava de mera simulação, dado que a relação entre a PAN ASIA e as reais adquirentes não era, em momento algum, uma operação de compra e venda de farinha de trigo. Nesta mesma linha, a Declaração de Importação ao informar a PAN ASIA como adquirente apresentava informação falsa, bem como o MIC e o CRT. E, ainda, a fatura comercial que instruiu a declaração de importação por estar emitida para PAN ASIA como adquirente não representava a realidade dos fatos, logo é ideologicamente falsa.*

*- Um dos motivadores à ocultação foi a burla aos controles administrativos, como a não submissão aos procedimentos de habilitação no Siscomex e a interferência na avaliação de risco nas operações.*

*- Outro motivador à ocultação é a busca de benefícios fiscais estaduais.*

*Como resultado dessas operações simuladas, a empresa COMEX conseguia uma redução no custo da importação de farinha de trigo devido à redução da alíquota efetiva do ICMS, utilizando-se, de forma indevida, de benefício concedido pelo estado de Santa Catarina. Ao visitar o sítio da empresa PAN ASIA na internet, observa-se que lá ela vende seu serviço de cessão de nome de forma quase explícita, expondo inclusive as vantagens de importar com a PAN ASIA: “reduzem de forma matemática-financeira o imposto mais importante e significativo, ou seja, o ICMS”.*

*- A análise dos documentos apreendidos e das informações prestadas indicou a existência de elementos característicos de simulação, não cabendo a idéia de planejamento tributário.*

*- O volume de operação da PAN ASIA é totalmente incompatível com sua habilitação concedida pela Receita Federal para que a empresa atuasse no comércio exterior.*

*Considerando somente sua atuação com farinha de trigo nos primeiros 6 (seis) meses de 2012, a empresa extrapolou em mais de 31 (trinta e uma) vezes sua estimativa de operação.*

*- Em uma primeira constatação, merece destaque o fato de que, apesar de todas as 394 Declarações de Importação terem sido registradas por*

*PAN ASIA, sendo ela importadora e adquirente por conta própria, estas não tinham uma forma padrão de atuação. As Declarações de Importação eram registradas por diferentes despachantes e usavam como transportador internacional, diferentes empresas sem qualquer explicação lógica, a princípio.*

*- Contudo ao cruzar os dados das Declarações de Importação com as respectivas notas fiscais de saída o que aparentava ilógica e não razoável, tornou-se lógico, claro e evidente.*

*- Observa-se que a interposta PAN ASIA registrou 155 DIs que tiveram como destino final da farinha de trigo a COMEX em 2012. Em 100% destas importações foram utilizadas as empresas de transporte internacional de carga DELAVI e SUAREZ MILTON, sendo que a empresa DELAVI foi a transportadora em 152 operações (98%). Nesta mesma linha, em 100% das importações foi o despachante DENISE ANTONELLI que registrou as DIs em nome de PAN ASIA. Outra informação relevante é que em 45 destas operações, quase 30% do total, a carga foi exportada pelos moinhos estrangeiros CANEPA E ARGENTINO. E, 100% destas cargas que foram importadas em nome de PANASIA originárias do grupo de moinhos estrangeiros CANEPA E ARGENTINO, tiveram como destino final exclusivamente a COMEX. Sendo que, 41 destas operações figurou como exportador somente um dos moinhos estrangeiros.*

*- Foi constatado que as atividades do escritório de despacho aduaneiro “D’Antonelli Assessoria em Comércio Exterior LTDA” funcionavam na mesma sala comercial onde funcionava o escritório da COMEX e que, após análise dos documentos extraídos na diligência, não restaram dúvidas de que as transações da COMEX eram realizadas pela despachante DENISE ANTONELLI, sócia-administradora da D’Antonelli e ex-sócia da COMEX.*

*- Documentos retidos no local onde funcionavam as duas empresas demonstraram claramente que as importações de farinha de trigo feitas em nome da PANASIA já tinham como destino certo a COMEX. Além disso, foram extraídos documentos dos computadores da COMEX, tais como planilhas com dados sobre a formação do preço de venda da PAN ASIA, despesas na importação de farinha de trigo e também um contrato de câmbio firmado entre o Banco Mercantil do Brasil e a PAN ASIA. Em determinadas planilhas encontradas, as quais contêm em seu título a denominação “PANASIA/COMEX”, a empresa descreve detalhadamente os custos para realização de uma operação de importação de farinha.*

*- Não houve registro de importação direta feita pela COMEX nos últimos 12 meses, portanto todos os documentos retidos na diligência realizada na empresa e citados no relatório fiscal dizem respeito a importações realizadas com ocultação da real adquirente das mercadorias – a COMEX.*

- A Fiscalização traz aos autos diálogos entre a despachante DENISE ANTONELLI e o exportador estrangeiro da Argentina, moinho VICTORIA, que comprovam que a COMEX de fato tem a posse das faturas comerciais das cargas. Há também mensagens eletrônicas entre o exportador da Argentina e o Sr João, da COMEX, com cópia para a PAN ASIA, o que demonstra que a principal interessada nos documentos e na operação era a COMEX.

- A COMEX não possuía local de armazenagem de mercadorias próprio e utilizava os serviços de transporte e armazenagem da transportadora DELAVI E FILHOS TRANSPORTES LTDA. Todas as cargas estocadas na transportadora eram de propriedade da COMEX. O sócio administrador da transportadora, o Sr Jailson Delavi da Silva informou que após ordem do Sr. João Ribas (sócio-administrador da COMEX) e envio da fatura de exportação também pelo Sr. João, ele (o Sr Delavi) enviava um caminhão até a cidade de Puerto Iguazu na Argentina para carregar a farinha de trigo. O Sr Delavi relatou ainda que sua empresa emitia então o CRT e o MIC baseado nos dados da importação enviados por e-mail pelo pessoal da COMEX. Informou também que as ordens de carga e descarga da farinha de trigo importada da Argentina eram dadas pela COMEX. No procedimento de diligência na Delavi foram retidos documentos com dados para depósito do frete, que estavam em nome da PAN ASIA, porém, destinados ao Sr João (da COMEX)

- Em um dos documentos comerciais arquivados na empresa PAN ASIA, o Sr. Nilo Simas Jr., da PAN ASIA, orienta empresa comercial importadora de Foz do Iguaçu/PR acerca dos procedimentos que devem ser adotados nas próximas importações de farinha de trigo, agora em nome de PAN ASIA. Em detalhes o Sr. Nilo descreve o fluxo negocial, passo a passo, das operações de importação de farinha de trigo via Foz de Iguaçu/PR.

- A Fiscalização apresenta, de maneira geral, o fluxo financeiro documental das operações em contraponto ao material, bem como os cuidados adotados pela PAN ASIA pra afastar a questão do adiantamento de recurso. A PAN ASIA tenta operar sem receber o valor do câmbio antes do registro da DI. Para resolver este problema, bastou a PAN ASIA gerar um capital de giro inicial para bancar as operações por alguns dias aos reais adquirentes. Contudo, como a PAN ASIA somente adianta seu próprio capital para o fechamento do câmbio, ela tem pressa que este dinheiro retorne a sua conta. De fato, a PAN ASIA não tem qualquer preocupação com a importação em si, não demonstra qualquer atenção à carga de farinha de trigo, ela somente quer seu capital “emprestado” de volta, revestido na forma de operação de compra e venda no mercado interno.

- O propósito da “engenharia” montada por PAN ASIA e reais adquirentes foi a de dar forma aparentemente legal às operações, para evitar que as importações estivessem condicionadas a antecipações de recursos, ainda que a título de compra e venda no mercado interno, pois isso poderia ensejar a presunção de operações por conta e ordem de terceiros.

- A PAN ASIA cobrava comissão somente para ceder seu nome e não uma comissão a título de uma operação por conta e ordem. Foi comprovado que a COMEX tem por prática comercial contratação de empresa importadora, mediante comissão, para registrar Declarações de Importação em seu nome.

- As cargas de farinhas importadas e desembaraçadas no Porto Seco de Foz do Iguaçu/PR eram remetidas diretamente à empresa COMEX nesta mesma cidade, sem jamais transitar pelas dependências da importadora PAN ASIA, fato que pode ser facilmente comprovado pelo cotejamento entre as datas e horas dos documentos fiscais.

- As condutas adotadas pela PAN ASIA afastam a operação por encomenda, uma vez que a PAN ASIA carece de qualquer relação com os moinhos estrangeiros exportadores, e ainda, a operação no mercado interno é simulada, não sendo de fato uma compra e venda ou revenda.

- Foi comprovado que a COMEX tem por prática comercial contratação de empresa importadora, mediante comissão, para registrar Declarações de Importação em seu nome.

O sujeito passivo COMEX apresentou a impugnação de folhas 172 a 194, alegando que:

- o Fisco não comprova a ocorrência de fraude ou simulação nas operações em comento, limitando-se a imputar como fraudulentas importações que não se encaixam perfeitamente nas modalidades comerciais de importação reconhecidas.

- é uma trading e o próprio ordenamento jurídico brasileiro reconhece a possibilidade de uma empresa contratar uma trading para realizar operações de comércio exterior.

- após efetuar as negociações com o exportador, a COMEX repassa as operações para a PAN ASIA a qual as financia, com recursos próprios, desembaraça as mercadorias e as revende às suas clientes. Neste processo a PAN ASIA auferiu lucro, até mesmo como remuneração pelo trabalho despendido e pelo capital próprio imobilizado com financiamento da operação em nome próprio.

- as importações foram registradas como importação direta haja vista ser a importadora a real adquirente das mercadorias, arcando, inclusive, com o pagamento do câmbio perante o exportador com recursos próprios. Não há qualquer adiantamento por parte dos clientes.

- a compra da farinha de trigo é feita com recursos da PAN ASIA, a qual recupera seu capital somente após o desembaraço e a venda da farinha a seus clientes.

- em que pese a Fiscalização não tecer um comentário sequer questionando a origem dos recursos, comprova-se a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior objetos dos autos com coincidência de datas e

valores. Os recursos utilizados para as despesas aduaneiras também possuem origem em empréstimos bancários.

- as notas fiscais são consideradas documentos idôneos para comprovar a origem de receita, consoante posicionamento oficial do próprio Fisco, conforme exemplo de acórdão citado. Elas gozam de presunção de veracidade, só podendo ser afastadas por meio de robusta prova em sentido contrário. A Fiscalização não produziu qualquer prova apta a descaracterizar as operações de compra e venda mercantis realizadas, razão pela qual as notas fiscais são provas cabais da origem dos recursos.

- a PAN ASIA financia a operação e assume os riscos inerentes a este procedimento, como, por exemplo, inadimplência, deterioração etc, sendo, portanto, a real adquirente das mercadorias.

- é inadequado o enquadramento da operação como sendo por conta e ordem da COMEX. Primeiro, porque da mesma forma o desfecho seria o perdimento da carga.

Segundo, porque, além de os recursos utilizados na importação serem exclusivamente da impugnante, todos os documentos que acobertam a operação se encontram em nome da PAN ASIA.

- se a operação real fosse declarada como por conta própria da COMEX, ainda poderia ser caracterizada como interposição fraudulenta pela Fiscalização, porque os recursos que financiam a operação são da PAN ASIA. Se a operação dá-se com recursos da PAN ASIA, e não pode ser classificada como conta e ordem da COMEX (porque os recursos que a financiam não são seus), nem como encomenda da COMEX (o próprio Fisco descarta essa possibilidade), então torna-se forçoso concluir que a operação deve ser classificada na regra geral, que é a conta própria. Uma operação não pode ser considerada fraudulenta apenas porque não se enquadra exatamente em qualquer das três modalidades regulamentadas pela RFB.

- há ausência de demonstração do dolo específico de fraudar. A interposição fraudulenta e a falsificação de documentos exigem a comprovação da fraude e simulação, cujo dolo não pode ser presumido, mas provados por elementos seguros de prova.

- a mercadoria importada situa-se fora do campo de incidência do IPI, de forma que a suposta fraude não possui qualquer potencialidade lesiva ao Erário. Cita Solução de Consulta nº 33/SRRF/7ª RF/Disit, na qual a Receita Federal firmou entendimento de que a cessão de nome é uma conduta dolosa de natureza fraudulenta, que possui como objetivo a mitigação do valor dos tributos como IPI e outros.

Requer que julgue improcedente o presente Auto de Infração pelos motivos expostos.

O sujeito passivo co-autuado PAN ASIA apresentou a impugnação de folhas 208 a 250, alegando, em síntese que:

- o Fisco não comprova a ocorrência de fraude ou simulação nas operações em comento, limitando-se a imputar como fraudulentas importações que não se encaixam perfeitamente nas modalidades comerciais de importação reconhecidas.

- é uma trading e o próprio ordenamento jurídico brasileiro reconhece a possibilidade de uma empresa contratar uma trading para realizar operações de comércio exterior.

- após efetuar as negociações com o exportador, a COMEX repassa as operações para a PAN ASIA a qual as financia, com recursos próprios, desembaraça as mercadorias e as revende às suas clientes. Neste processo a PAN ASIA auferir lucro, até mesmo como remuneração pelo trabalho despendido e pelo capital próprio imobilizado com financiamento da operação em nome próprio.

- as importações foram registradas como importação direta haja vista ser a importadora a real adquirente das mercadorias, arcando, inclusive, com o pagamento do câmbio perante o exportador com recursos próprios. Não há qualquer adiantamento por parte dos clientes. A impugnante descreve a origem dos recursos utilizados para pagar o câmbio referente a cada DI constante no auto de infração.

- a compra da farinha de trigo é feita com recursos da PAN ASIA, a qual recupera seu capital somente após o desembaraço e a venda da farinha a seus clientes.

- em que pese a Fiscalização não tecer um comentário sequer questionando a origem dos recursos, comprova-se a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior objetos dos autos com coincidência de datas e valores. Os recursos utilizados para as despesas aduaneiras também possuem origem em empréstimos bancários.

- as notas fiscais são consideradas documentos idôneos para comprovar a origem de receita, consoante posicionamento oficial do próprio Fisco, conforme exemplo de acórdão citado. Elas gozam de presunção de veracidade, só podendo ser afastadas por meio de robusta prova em sentido contrário. A Fiscalização não produziu qualquer prova apta a descaracterizar as operações de compra e venda mercantis realizadas, razão pela qual as notas fiscais são provas cabais da origem dos recursos.

- a PAN ASIA financia a operação e assume os riscos inerentes a este procedimento, como, por exemplo, inadimplência, deterioração etc, sendo, portanto, a real adquirente das mercadorias.

- é inadequado o enquadramento da operação como sendo por conta e ordem da COMEX. Primeiro, porque da mesma forma o desfecho seria o perdimento da carga.

*Segundo, porque, além de os recursos utilizados na importação serem exclusivamente da impugnante, todos os documentos que acobertam a operação se encontram em nome da PAN ASIA.*

*- se a operação real fosse declarada como por conta própria da COMEX, ainda poderia ser caracterizada como interposição fraudulenta pela Fiscalização, porque os recursos que financiam a operação são da PAN ASIA. Se a operação dá-se com recursos da PAN ASIA, e não pode ser classificada como conta e ordem da COMEX (porque os recursos que a financiam não são seus), nem como encomenda da COMEX (o próprio Fiscal descarta essa possibilidade), então torna-se forçoso concluir que a operação deve ser classificada na regra geral, que é a conta própria. Uma operação não pode ser considerada fraudulenta apenas porque não se enquadra exatamente em qualquer das três modalidades regulamentadas pela RFB.*

*- há ausência de demonstração do dolo específico de fraudar. A interposição fraudulenta e a falsificação de documentos exigem a comprovação da fraude e simulação, cujo dolo não pode ser presumido, mas provados por elementos seguros de prova.*

*- a mercadoria importada situa-se fora do campo de incidência do IPI, de forma que a suposta fraude não possui qualquer potencialidade lesiva ao Erário. Cita Solução de Consulta nº 33/SRRF/7ª RF/Disit, na qual a Receita Federal firmou entendimento de que a cessão de nome é uma conduta dolosa de natureza fraudulenta, que possui como objetivo a mitigação do valor dos tributos como IPI e outros.*

*- a pena aplicável seria multa diversa, a do artigo nº 33 da Lei nº 11.488/2007, nos termos da Orientação COANA/COFIA.*

*Requer que julgue improcedente o presente Auto de Infração pelos motivos expostos.*

A 1ª turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis, em sessão de 21 de maio de 2014, acordou, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido. O **Acórdão 07-34.866** recebeu a seguinte ementa:

***ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL***

*Data do fato gerador: 25/06/2012, 29/06/2012, 02/07/2012, 04/07/2012, 05/07/2012, 06/07/2012, 10/07/2012, 12/07/2012*

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

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

*APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE, PROPORCIONALIDADE E NÃO CONFISCO.*

*Tendo em vista a presunção de constitucionalidade das normas legais que foram legitimamente inseridas no ordenamento jurídico, cabe à autoridade administrativa tão somente verificar se os fatos subsumem-se na norma de regência e aplicar a penalidade em face da existência de expressa determinação legal, dado que o lançamento não é atividade discricionária, mas, bem ao contrário, vinculada e obrigatória.*

*MULTA DO ARTIGO 33 DA LEI Nº 11.488/2007. PENA DE PERDIMENTO. CONCOMITÂNCIA.*

*A multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 pode ser aplicada concomitantemente com a pena de perdimento das mercadorias importadas irregularmente, como regulamentado pelo artigo 689 do Decreto nº 6.759/2009, Regulamento Aduaneiro.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Discordando da decisão de primeira instância, a empresa COMEX apresentou recurso voluntário (fls. 527 a 556), onde basicamente repisa seus argumentos anteriormente apresentados, alegando a inexistência da simulação e ocultação apontada, pela constatação de que as operações foram custeadas pela importadora.

A empresa PAN ASIA apresentou recurso voluntário (fls. 479 a 524), onde repisa os argumentos trazidos em sua impugnação, especialmente quanto a caracterização da operação como sendo por sua própria conta, requerendo o cancelamento integral do auto de infração lavrado.

A Repartição de origem encaminhou os autos, com os Recursos Voluntários, para apreciação do órgão julgador de segundo grau.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes – relator.

O recurso é tempestivo e atente os pressupostos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Versa o presente processo de auto de infração lavrado para constituição de crédito tributário referente à aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mesmas, conforme determinado no parágrafo 3º do artigo 23, do Decreto-lei nº 1.455/1976, pela ocorrência de dano ao Erário, pela constatação das mercadorias importadas terem sido consumidas ou revendidas.

Encontra-se no processo nº 12457.721234/2013-38 o auto de infração lavrado para exigência da multa de 10% (dez por cento) sobre o valor da operação, por alegada cessão de nome para realização de operações de comércio exterior de terceiros, com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.

As recorrentes alegam que as operações foram regulares, não caracterizando a ocultação apontada pela fiscalização, por se tratar de operações de importação realizadas com recursos próprios da importadora e a aquisição no mercado interno feita de forma regular.

Passo, inicialmente, a verificar o tipo infracional “dano ao Erário” pela ocultação do sujeito passivo, real comprador e responsável pela operação.

### **Do dano ao Erário pela ocultação do sujeito passivo**

Toda a normativa de combate à interposição fraudulenta de terceiros no comércio exterior brasileiro fundamenta-se no artigo 237 da Constituição Federal, onde consta a expressa referência ao Controle Aduaneiro pelo constituinte:

*Art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda.*

O dispositivo constitucional reproduz a principal função aduaneira: o controle exercido sobre o comércio exterior. Trata-se da adoção pelo constituinte brasileiro do princípio do controle aduaneiro<sup>1</sup>, sem o qual não haveria função aduaneira, retratando também o princípio da soberania nacional<sup>2</sup>. Pode-se considerar o Controle Aduaneiro como o bem jurídico tutelado pelo Direito Aduaneiro, representando o poder soberano do Estado e seu poder de polícia, atuando na proteção da sociedade, através do combate à importação de mercadorias de importação restrita ou proibidas, como instrumento de combate ao tráfico de drogas, de armas e lavagem de dinheiro, como proteção à sociedade no que diz respeito à saúde pública e proteção do meio ambiente, além da proteção da economia nacional. Reflete também outra característica do Direito Aduaneiro: a formalidade requerida nos atos praticados junto à administração aduaneira, não como mera obrigação acessória e burocrática, mas como medida de controle e segurança dos atos aduaneiros praticados. Portanto, toda a análise das normas infraconstitucionais aduaneiras e operações de comércio exterior devem ter como referência a obediência ao controle aduaneiro, por expressa determinação constitucional.

No Brasil, a previsão legal do controle aduaneiro está no artigo 44 do Decreto-lei nº 37/66, *verbis*:

*Art.44 - Toda mercadoria procedente do exterior por qualquer via, destinada a consumo ou a outro regime, sujeita ou não ao pagamento do imposto, deverá ser submetida a despacho aduaneiro, que será processado com base em declaração apresentada à repartição aduaneira no prazo e na forma prescritos em regulamento. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 01/09/1988)*

<sup>1</sup> Nesse sentido José Lence Carlucci (2001, p.25).

<sup>2</sup> Fazem referência ao princípio da soberania nacional, Roosevelt Baldomir Sosa (1996, p.44) e Luiz Roberto Domingo (2013, p.192).

A Declaração de Importação – DI apresentada pelo importador é o documento base para o despacho aduaneiro de importação, conforme previsão legal. Seu registro, de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, consiste em sua numeração por meio do SISCOMEX, serve como termo inicial para o despacho aduaneiro e como referência para cálculo do imposto de importação. Trata-se de informações prestadas exclusivamente pelo importador, através do SISCOMEX, que são registradas eletronicamente e recebem uma numeração sequencial. A declaração de importação deverá conter a identificação do importador, a identificação, classificação, valor aduaneiro e a origem da mercadoria, além de outras informações relativas à operação de importação, conforme determinação da Secretaria da Receita Federal do Brasil. A identificação do importador e do responsável pela operação é elemento indispensável para que a administração aduaneira exerça o devido controle sobre as operações de importação. Aqui a matéria aduaneira utiliza-se de institutos tributários, com a identificação do sujeito passivo em atendimento à norma que se retira do artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN, apontando quem são os sujeitos de direitos obrigados ao pagamento dos tributos ou das penalidades pecuniárias, conforme definição do artigo 121 do CTN:

*Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*

*Parágrafo único, O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:*

*I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;*

*II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.*

O artigo 1º do Decreto-Lei nº 37/66 dispõe que o Imposto de Importação incide sobre mercadoria estrangeira, definindo seu fato gerador na entrada de mercadoria de origem estrangeira no território nacional. O seu artigo 31 definiu como contribuinte do imposto ***o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional***. Portanto, qualquer pessoa que promover a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional, além de outras expressamente determinadas por lei, figura-se no pólo passivo da obrigação tributária, devendo ser identificada na competente Declaração de Importação.

Entretanto, nem sempre quem é declarado como importador efetivamente o é de fato. Em determinadas operações quem efetivamente promove a operação de importação, ordena ou provoca de alguma forma a entrada de mercadorias estrangeiras no território nacional, não figura na operação como importador ou responsável, por motivos diversos<sup>3</sup>. Em virtude do emprego de fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta de terceiros, oculta-se da relação obrigacional tributária, de modo a ludibriar a ação fiscalizatória da Receita Federal do Brasil – RFB.

Como consequência do acentuado desenvolvimento do comércio exterior, visando a transparência das operações de importação e o efetivo controle aduaneiro, no início do século XXI houve uma evolução na legislação aduaneira, com a edição de diversas normas

<sup>3</sup> Relaciona-se algumas vantagens que podem ser auferidas indevidamente pela prática da ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação: (i) burlar os controles de habilitação para operar no comércio exterior, evitando uma auditoria preventiva por parte da fiscalização aduaneira; (ii) blindagem patrimonial, no caso de possível lançamento tributário; (iii) quebra da cadeia de incidência do IPI; e (iv) lavagem de dinheiro e ocultação de bens e valores.

que procuraram regular as operações de importação, dentre as quais destaca-se a Medida Provisória nº2.158-35, de 24/08/01, que assim dispôs:

**Art 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:**

*I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro; [...]*

Com base no dispositivo legal supra, a Secretaria da Receita Federal editou a IN SRF nº225, de 18/10/02, regulamentando as importações "por conta e ordem de terceiros":

*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. 2º A pessoa jurídica que contratar empresa para operar por sua conta e ordem deverá apresentar cópia do contrato firmado entre as partes para a prestação dos serviços, caracterizando a natureza de sua vinculação, à unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF), de fiscalização aduaneira, com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz.*

*Parágrafo único. O registro da Declaração de Importação (DI) pelo contratado ficará condicionado à sua prévia habilitação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), para atuar como importador por conta e ordem do adquirente, pelo prazo previsto no contrato.*

*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 atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiros condiciona-se ao atendimento dos requisitos e condições estabelecidos na IN SRF nº225, conforme expressa previsão legal (art. 80 da MP 2.158-35/2001). Essa atuação pode variar de acordo com a negociação entre partes, mas pressupõe um requisito básico: a operação comercial internacional é efetuada pelo real adquirente, que contrata uma pessoa jurídica para

promover o despacho aduaneiro de importação, registrando a Declaração de Importação em nome dela (importadora contratada).

**Destaca-se que quem promove a operação comercial internacional é a real adquirente, não a importadora declarada. Esta é apenas uma prestadora de serviço, logicamente com interesse comum na operação.**

Se a mercadoria foi adquirida por um terceiro, independentemente da responsabilidade pelo fechamento do câmbio, o importador ostensivo, para efeito da legislação, estará agindo como importador por conta e ordem e deverá, sob pena de se sujeitar a penalidades, instruir o despacho de importação nos moldes do que definiu o art. 3º da referida Instrução Normativa.

A identificação do real adquirente, sujeito passivo da operação de importação, não foi trazida exclusivamente pela IN SRF 225. O artigo 31 do Decreto-Lei nº 37/66 definiu como contribuinte do imposto *o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional*, ou seja, aquele que promoveu, concorreu para a realização da operação, negociou e proporcionou as condições para a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional: o real adquirente das mercadorias importadas. Logicamente, concorrendo com o importador declarado, que também foi um instrumento ativo para a ocorrência da importação.

Portanto, como o real adquirente também é o contribuinte do imposto de importação, sua identificação, tanto para fins aduaneiros (controle aduaneiro) como para fins tributários (identificação do sujeito passivo do imposto de importação), no momento de registro da Declaração de Importação é imprescindível. Em caso de sua ocultação, estar-se-á diante de um quadro que não condiz com a realidade tributária, ou seja, o elemento pessoal da regra matriz de incidência do imposto de importação terá sido alterado, excluindo indevidamente da obrigação tributária o responsável pela entrada da mercadoria em território aduaneiro; também, conforme já exposto, estar-se-á diante de uma violação ao bem jurídico tutelado pelo direito aduaneiro, o seu controle.

A Lei 10.637/2002 trouxe o tipo infracional em análise. Seu artigo 59 alterou a redação do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, incluindo entre as infrações consideradas como dano ao Erário a 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:

*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, de 30.12.2002)*

Em exame ao texto do inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, após a alteração processada pela Lei 10.637/2002, percebe-se que a conduta dolosa reside em ocultar o real sujeito passivo da operação de importação, ou seja, aquele que promove a entrada

de mercadoria estrangeira no território nacional, utilizando-se de artifícios fraudulentos ou simulatórios, inclusive mediante a interposição fraudulenta de terceiras pessoas.

A conduta apenada é, como se viu, “ocultar o sujeito passivo, o real vendedor, comprador ou o responsável pela operação”, **mediante fraude ou simulação**, e não com a finalidade de fraudar ou simular.

Ante a impossibilidade de prever, elencar e combater todas as conseqüências da ocultação das partes envolvidas na operação, o legislador optou por combater esse meio de execução. O Dano ao Erário decorrente da ocultação das partes envolvidas na operação comercial é hipótese de infração “de mera conduta”, que se materializa quando o sujeito passivo oculta a intervenção de terceiro, (adquirente da mercadoria). Trata-se de medida de proteção ao controle aduaneiro, de forma a combater operações fraudulentas e/ou simuladas.

Para a definição de fraude e simulação, recorro aqui a conceitos tributários, aduaneiros e do direito privado.

A definição de fraude é encontrada no Direito Tributário na Lei nº 4.502/1964:

*Art. 72. 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.*

Conforme já exposto, na ocultação do sujeito passivo está caracterizada a modificação de uma das características essenciais da obrigação tributária principal: seu elemento pessoal. Indevidamente, o sujeito passivo (adquirente) não responderá pelo imposto devido na operação, em uma clara afronta ao princípio da capacidade contributiva e da igualdade tributária.

Já a simulação, dentro da definição de Alberto Xavier como “um caso de divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada), procedente de acordo entre o declarante e o declaratório e determinada pelo intuito de enganar terceiros”, está claramente caracterizada na ocultação do sujeito passivo. Recorro também ao conceito civilista de simulação, previsto no §1º do art. 167 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil):

*Art. 167 – É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.*

*§ 1º – Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:*

*I – Aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;*

*II – Contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;*

*III – Os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.*

*A simulação ocorre quando o importador ostensivo declara a operação como sendo por conta própria, mas, na realidade, é por conta e ordem de terceiros ou por encomenda. A natureza da operação declarada é uma (importação por conta própria) e na realidade é outra (importação por conta e ordem de terceiros ou por encomenda).*

***Também é encontrado no direito aduaneiro a previsão de simulação, dada pela IN SRF N° 228/2002 (grifo nosso):***

*Art. 13. A prestação de informação ou a apresentação de documentos que não traduzam a realidade das operações comerciais ou dos verdadeiros vínculos das pessoas com a empresa caracteriza simulação e falsidade ideológica ou material dos documentos de instrução das declarações aduaneiras, sujeitando os responsáveis às sanções penais cabíveis, nos termos do Código Penal (Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940) ou da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, além da aplicação da pena de perdimento das mercadorias, nos termos do art. 105 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966.*

A ocultação do sujeito passivo nas operações de importação impacta de forma direta na obrigação tributária, em seu elemento pessoal, qual seja, a sujeição passiva, caracterizando a fraude. Da mesma forma, a omissão da informação do real importador ou responsável pela operação na Declaração de Importação, evadindo-se do devido controle aduaneiro na importação, caracteriza-se como simulação, visto que ocorre a divergência entre a vontade e a declaração, procedente de acordo entre o declarante e o declaratório e determinada pelo intuito de enganar terceiros, no caso a fiscalização aduaneira. Na ocultação fraudulenta ou simulatória, o sujeito passivo fica a margem da relações obrigacional tributária e do devido controle aduaneiro.

A ocultação do sujeito passivo mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta de terceiros consiste em uma infração tipificada como dano ao Erário, conforme previsto no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei 1.455/1976, independentemente de se identificar qual a vantagem (financeira ou não) efetivamente obtida com as operações.

Marco Antônio Abdo<sup>4</sup>, em brilhante explanação sobre o tema, apontou a diferença entre o conceito de dano ao Erário do conceito de dano que é utilizado no Direito Civil: não está relacionado à ocorrência de lesão patrimonial ou moral; não requer, necessariamente, considerações sobre questão do pagamento de tributos, salvo nos casos em que tal fato é previsto no tipo aduaneiro; e alcança somente as situações elencadas pelo art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, c/c art. 105 do Decreto-lei nº 37/1966, de forma taxativa, sendo inclusive aplicável a bens imunes ou isentos. Tal interpretação decorre da identificação do bem tutelado pelo Direito Aduaneiro, o controle, ao invés do caráter meramente arrecadatório do Direito Tributário. Importa-se, na análise da infração, a violação do controle aduaneiro mediante fraude ou simulação, e que o dano ao Erário decorreu dessa conduta ilícita tendente a burlar a Administração Aduaneira.

### **Dos fatos apurados no procedimento fiscal**

O ponto fundamental do recurso voluntário apresentado refere-se a origem dos recursos utilizados na operação de importação, que teria sido comprovado como sendo da própria importadora, caracterizando as operações como por conta própria.

Ocorre que a autoridade fiscal não fundamenta o auto de infração nesse ponto. Segundo sua argumentação, formalmente, a PAN ASIA importa, fecha o cambio com

<sup>4</sup> Seminário sobre Interposição Fraudulenta em operações de Comércio Exterior, Secretaria da Receita Federal do Brasil, São Paulo, 2010. MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

seus próprios recursos, emite nota fiscal de revenda e aguarda o pagamento desta nota fiscal. Porém, materialmente, ela cede seu nome na importação, adianta seu capital para fechamento do câmbio e recebe a devolução deste montante alguns dias depois, revestido na forma de operação de compra e venda no mercado interno.

Segundo o entendimento fiscal, a formatação adotada para a operação analisada, apresentada como “importação direta”, não corresponde à verdadeira intenção negocial, por ter verificado que as mercadorias importadas foram destinadas a outras empresas (os reais adquirentes das mercadorias), no presente caso, a COMEX. A PAN ASIA ao pretender aparentar ser, além de importadora, a real adquirente das mercadorias, serviu de interposta pessoa<sup>1</sup> aos verdadeiros responsáveis pela operação.

Apreciando a alegação fiscal, as provas colacionadas e as razões de defesa, entendo que ficou comprovada a ocultação da empresa COMEX nas operações de importação objeto das DI's 12/1153163-7, 12/1189835-2, 12/1192435-3, 12/1199009-7, 12/1224893-9, 12/1228233-9, 12/1237505-1, 12/1259932-4, 12/1273620-8, e o evidente o intuito doloso da empresa PAN ASIA quando não registrou nas declarações de importação os responsáveis pelas operações, ocultando-os.

**A autoridade fiscal demonstra e comprova, através dos elementos de prova abaixo especificados, que a empresa COMEX era responsável por contratar o moinho de sua preferência, contratar o despachante de sua preferência, contratar o transportador internacional de sua preferência e somente tomar emprestado o nome da PAN ASIA para o registro formal da operação. A PAN ASIA não possuía qualquer ingerência sobre as escolhas dos intervenientes no comércio exterior, apesar de ser ela, documentalmente, o importador e adquirente por conta própria das mercadorias.**

Encontram-se nos autos as seguintes constatações fiscais, acompanhadas de seus elementos de prova, cujo conteúdo fundamenta a alegação fiscal de ocultação da empresa COMEX nas referidas operações de importação declaradas como sendo da empresa PAN ASIA:

***(I) Negociação com o fornecedor estrangeiro***

*-As atividades do escritório de despacho aduaneiro “D' Antonelli Assessoria em Comércio Exterior LTDA” funcionavam na mesma sala comercial onde funcionava o escritório da COMEX e que as transações da COMEX eram realizadas pela despachante Denise Antonelli, sócia-administradora da D'Antonelli, e ex-sócia da empresa, que negociava com o fornecedor estrangeiro de acordo com o interesse da COMEX, e posteriormente enviava documentos tais como fatura comercial e licenciamento de importação (LI) à empresa interposta (PANASIA) para depois fechar o câmbio;*

*- A despachante solicitava quantidade e tipo de farinha para o exportador, conforme dinheiro disponível e pedido de clientes. Conversas entre a Sra Denise e o exportador sugerem que negociações de interesse da importadora, como o fechamento do câmbio, eram feitas de acordo com o interesse da real adquirente das mercadorias (Comex) e seus clientes;*

*- Arquivos magnéticos/digitais retidos durante a ação de diligência fiscal no escritório da COMEX, nos quais foram extraídos documentos tais como planilhas com dados sobre a formação do preço de venda da PAN ASIA, despesas na importação de farinha de trigo, e também um contrato de câmbio firmado entre o Banco Mercantil do Brasil e a PAN*

*ASIA, que não diziam respeito a terceira empresa que não a real importadora;*

*- Planilha com o título de “3 cargas Joãozinho”, indicando que as importações eram negociadas conforme interesse do sócio-administrador da COMEX, o Sr João;*

*-Planilhas relativa às DI's 12/1224893-9, 12/1228233-9, 12/1259932-4 e 12/1273620-8, denominadas “PANASIA/COMEX”, com a descrição detalhada dos custos para realização de uma operação de importação de farinha;*

*-Mensagem de correio eletrônico do exportador na Argentina enviado para o Sr João, da Comex, com cópia para a PAN ASIA, demonstrando que a principal interessada nos documentos e na operação era a COMEX;*

#### **(II) Negociação com o transportador internacional de carga**

*-A COMEX não possuía local de armazenagem de mercadorias próprio e utilizava os serviços de transporte e armazenagem da transportadora DELAVI E FILHOS TRANSPORTES LTDA;*

*-Segundo Termo de Realização de Diligência, foi constatado que todas as cargas estocadas na transportadora eram de propriedade da Comex. O sócio administrador da transportadora, o Sr Jailson Delavi da Silva informou que após ordem do Sr. João Ribas (sócio-administrador da Comex) e envio da fatura de exportação também pelo Sr João, ele (o Sr Delavi) enviava um caminhão até a cidade de Puerto Iguazu na Argentina para carregar a farinha de trigo. O Sr Delavi relatou ainda que sua empresa emitia então o CRT e o MIC baseado nos dados da importação enviados por e-mail pelo pessoal da Comex. Informou também que as ordens de carga e descarga da farinha de trigo importada da Argentina eram dadas pela Comex. No procedimento de diligência na Delavi foram retidos documentos com dados para depósito do frete, que estavam em nome da Panasia, porém, destinados ao Sr João (da Comex);*

#### **(IV) Utilização da PAN ASIA como empresa interposta**

*-Foi identificado na sede da empresa PAN ASIA em ITAJAI/SC, orientação passada pelo Sr. Nilo Simas Jr. (PAN ASIA) a terceira empresa acerca dos procedimentos que deveriam ser adotados nas próximas importações de farinha de trigo, agora em nome de PAN ASIA, descrevendo detalhadamente o fluxo comercial das operações de importação de farinha de trigo via Foz do Iguaçu/PR, que configuraria a cessão de nome nas operações de comércio exterior;*

*-Também foi identificado na sede da PAN ASIA email relativo ao valor cobrado (por caminhão) para que empresas de Foz do Iguaçu importem*

*farinha de trigo utilizando seu nome, de forma a caracterizar a sua prestação de serviço, não operação por sua conta própria;*

**(V) Fluxo físico das mercadorias**

*-A autoridade fiscal apresenta ainda a patente falta de logística no que se refere ao fluxo das cargas importadas e declaradas: a importadora PAN ASIA desembaraça suas cargas de farinha de origem/procedência argentina no Porto Seco de Foz Iguaçu/PR, com destino a sua sede em Itajaí/AC, distante cerca de 839 quilômetros do ponto de desembarço aduaneiro, para depois remetê-la a empresa COMEX em Foz do Iguaçu novamente.*

**Não há que se alegar também que os referidos elementos de prova seriam apenas indícios. Conforme já afirmou Aliomar Baleeiro (RE 68.006-MG), “SIMULAÇÃO - Indícios vários e convergentes são prova”.**

Entendo que existiu a intenção deliberada dos agentes em praticar o ilícito, esquivando-se do devido controle aduaneiro na importação. A simulação das operações de importação é evidente, visto que ocorreu a divergência entre a vontade e a declaração, procedente de acordo entre o declarante e o declaratório e determinada pelo intuito de enganar terceiros, no caso a fiscalização aduaneira. Também é evidente a fraude praticada, caracterizada como uma ação dolosa tendente a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação principal, no caso a sujeição passiva.

A fiscalização aduaneira apontou ainda os seguintes elementos motivadores à ocultação processada pelas interessadas: (i) Violação ao Controle Aduaneiro, com a não submissão das empresas aos procedimentos de habilitação no SISCOMEX, e interferência na avaliação de risco nas operações; e (ii) busca de benefício fiscal do Estado de Santa Catarina, que resultou numa alíquota efetiva de importação de farinha de trigo de apenas 4%.

Além do exposto, destaca-se a intenção da empresa PAN ÁSIA na prática do ilícito, tendo em vista a divulgação em seu próprio sítio na internet do “serviço” de cessão de nome de forma quase explícita, expondo inclusive apresentando as vantagens de importar com a PAN ASIA: “*reduzem de forma matemática-financeira o imposto mais importante e significativo, ou seja, o ICMS*”.

Não restam dúvidas quanto à adequação da situação fática com o tipo previsto no inciso V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, e parágrafo terceiro: as empresas autuadas ocultaram, mediante simulação, o sujeito passivo, real comprador e responsável pela operação, caracterizando o dano ao Erário, sujeito à aplicação da pena de perdimento das mercadorias importadas, ou da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, quando não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida.

Não há como confundir o tipo previsto no artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976 com aquele do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, de forma a substituir uma penalidade pela outra.

O referido artigo 33 da Lei 11.488/2007 criou uma penalidade específica para empresas que fazem a cessão de seus nomes e documentos para realização de operações de comércio exterior, em substituição à inaptidão do CNPJ, sem, no entanto, excluir as demais penas previstas para o caso.

Mesmo após o advento da Lei nº 11.488/2007, o importador ostensivo deve responder pela multa substitutiva do perdimento de mercadoria prevista no art. 23, inciso V,

parágrafos 1º e 3º do Decreto-Lei nº 1.455/1976. Não houve derrogação deste dispositivo legal, sendo certo que tal regra convive harmonicamente com a disposição do art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

Não há que se falar no presente caso na aplicação do princípio da retroatividade benigna, quanto à aplicação da multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 em substituição à multa de conversão do perdimento. Esse dispositivo legal não derogou aquele (perdimento, por dano ao erário).

Também cumpre destacar que o assunto está hoje claramente regulamentado no Regulamento Aduaneiro em vigor – Decreto 6.759/09:

*Art. 727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à 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 ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (Lei no 11.488, de 2007, art. 33, caput).*

[...]

*§ 3º A multa de que trata este artigo não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas.*

A referida multa foi aplicada através do auto de infração objeto do processo nº 12457.721234/2013-38.

Portanto, não merece reparos o auto de infração quanto à aplicação da multa substitutiva do perdimento de que trata o art. 23, V, §§ 1.º e 3.º do Decreto-Lei n.º 1.455/76.

Diante do exposto, voto por negar provimento aos recursos voluntários apresentados.

Sala das sessões, em 24 de fevereiro de 2015.

[Assinado digitalmente]

Rodrigo Mineiro Fernandes – Relator