



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

Processo nº 12457.735126/2013-42
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-003.829 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de fevereiro de 2017
Matéria PENALIDADE/PENA DE PERDIMENTO
Recorrente PONTUAL COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO DE PECAS AUTOMOTIVAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 27/02/2012 a 14/06/2012

Ementa:

OCULTAÇÃO. SIMULAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MULTA EQUIVALENTE.

Em consonância com a doutrina e a jurisprudência administrativa, que considera plenamente aceitável o uso da prova indireta em direito tributário, inclusive em atos fraudulentos, a fiscalização apurou um quadro indiciário que, por presunção simples, conduz ao cometimento da infração.

Os elementos indiciários apurados devem ser analisados conjuntamente. Embora a eventual existência de somente um só deles pudesse não ser suficiente para a configuração da infração, o que importa é que o conjunto probatório, considerado como um todo, convirja ao cometimento da infração veiculada pelo art. 23, inciso V e §1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/76.

Caracteriza dano ao Erário a importação de mercadoria com ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

Aplica-se a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria na importação, quando essa não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, por ocasião da apuração da infração por dano ao Erário.

Recurso voluntário negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em não tomar conhecimento do recurso da empresa PONTUAL COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO e, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso da PÃO DA HORA COMÉRCIO. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto. Designada a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim - Presidente

(Assinado com certificado digital)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

(Assinado com certificado digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de recursos voluntários interpostos em face da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (“DRJ”) de São Paulo/SP, que declarou improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte sobre a cobrança pena de perdimento comutada em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, consubstanciada nos autos de infração em questão (fls 10 – 37), no valor de R\$ 146.608,83.

Por bem consolidar os mais importantes fatos que deram ensejo ao lançamento tributário em questão, bem como os argumentos trazidos pelo contribuinte em sede de impugnação, com riqueza de detalhes, colaciono os trechos mais importantes do relatório do Acórdão da DRJ:

As Declarações de Importação nº 12/0352777-4 e 12/1091095-2 constituem o objeto do presente trabalho, sendo que, ao final, restou caracterizada a ocultação do real sujeito passivo.

A parte que pretendia se manter recôndita é a encomendante e provedora dos recursos necessários à importação das mercadorias, a empresa PÃO DA HORA COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE ALIMENTOS LTDA, CNPJ 05.790.070/0001-04.

Face ao que determina o art. 23, inciso V, c/c o §3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de abril de 1976, foi lavrado o presente Auto de Infração para a aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas pela impossibilidade de apreensão de tais mercadorias.

Cientificado do auto de infração, pessoalmente, em 04/10/2013 (fls. 174), o contribuinte PONTUAL COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO DE PECAS AUTOMOTIVAS LTDA protocolizou impugnação, tempestivamente em 04/11/2013, na forma do artigo 56 do Decreto nº 7.574/2011, de fls. 183 à 202, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento.

O impugnante alegou que:

A autoridade lançadora constituiu contra a impugnante crédito tributário referente à multa de 100% do valor aduaneiro das mercadorias importadas, por entender que houve ocultação do real sujeito passivo, mediante interposição fraudulenta, tendo como fundamento os artigos 23, do Decreto Lei 1.455/76 e 81, da Lei 10.833/2003.

O lucro de uma empresa depende de diversos fatores, entre eles a oferta e demanda, lei de mercado. A impugnante prefere ganhar na quantidade, vendendo sua mercadoria com preço mais competitivo.

Ademais, não há nenhuma lei que estabeleça o percentual de lucro que determinada empresa deverá ter com cada um dos produtos que vende. Mesmo assim a autoridade fiscal considerou pouco 10% (dez por cento) de lucro em operações que totalizaram R\$ 3,1 milhões em 2007, R\$ 4,6 milhões em 2008, R\$ 7 milhões em 2010, R\$ 13 milhões em 2011 e R\$ 25 milhões em 2012.

Junta textos da jurisprudência do STJ: (AgRg no REsp 1327809 / PR).

O segundo argumento “de que a autuada possui poucos mp sgados (sic) registrados” também não tem maior relevância pois, na maioria das vezes, o que de fato acontece é que, assim que as mercadorias chegam ao Brasil e, naturalmente, após o desembaraço aduaneiro, são de imediato enviadas ao depósito em São Paulo ou aos depósitos da transportadora até que seja efetivada a venda e, então, encaminhadas, também imediatamente, aos compradores.

Não há, portanto, necessidade de muitos empregados registrados para fazer a retirada e depois a entrega das mercadorias, pois esta tarefa é desempenhada pelos empregados da transportadora. No seu estabelecimento, a impugnante precisa apenas do número suficiente para tratar da compra com o vendedor/exportador estrangeiro e encontrar compradores no mercado interno.

Em terceiro lugar, quanto à proximidade das datas de chegada e saída das mercadorias importadas, cabe ressaltar que, após serem negociadas com o vendedor/exportador estrangeiro, estas demoram mais de 30 dias para chegar ao Brasil, tempo suficiente, na maioria das vezes, para se encontrar compradores no território nacional.

Em quarto lugar, as declarações prestadas pela Sócia Janice devem ser avaliadas levando em consideração que foram prestadas por pessoa leiga em relação aos exatos conceitos jurídicos das expressões utilizadas pelo (s) interrogante (s).

Quando a representante da importadora falou que “60% ou 70% das vendas são casadas”, quis - na realidade -- dizer que em 60% ou 70% das vendas encontra o cliente/comprador antes da nacionalização das mercadorias, ou seja, antes da emissão da DI, mas sempre após a compra do fornecedor estrangeiro e que, no restante (40% ou 30% das vezes), encontra o cliente/comprador posteriormente à nacionalização.

Ademais, quando a sócia se referiu à forma de pagamento e disse que “alguns pagamentos (eram) antecipados e outros a prazo”, quis dizer que alguns clientes/adquirentes das mercadorias importadas faziam o pagamento antes da entrega das mesmas (pois, naturalmente, a transportadora precisa de um certo tempo para entregá-las), enquanto que outros compradores faziam o pagamento a prazo, ou seja, após a data de entrega, pois as mercadorias saíam de Foz do Iguaçu/PR ou São Paulo/SP e demoravam alguns dias para chegar ao destinatário.

A declaração de que atuou por conta e ordem de terceiros (fl. 19), também deve ser devidamente contextualizada, pois a própria auditora fiscal consignou que isso “foi feito apenas no início para alavancar o negócio”, ou seja, no ano de 2006 quando a empresa iniciou suas atividades.

Divergências de informações entre a data de pagamento indicada pelo comprador e a data de recebimento indicada pela autuada divergem por causa do sistema bancário de compensação que leva de dois a três dias úteis para creditar na conta da impugnante os valores pagos.

Também, quanto a data de escrituração, não há nada de ilícito. Vejamos na fl. 20 que foi escriturado o recebimento na data da emissão da nota fiscal (15/06/2013) enquanto que o comprador/adquirente indicou a data de 25/06/2013 como efetivo pagamento. A diferença de 10 dias não se reveste em ilicitude.

Diante da infundada citação do fisco, a impugnante se dispõe a provar em juízo ou fora dele, por todos os meios de provas admitidas em direito, inclusive a pericial, que a sua escrituração contábil e fiscal dos exercícios fiscalizados em questão, atende plenamente aos princípios contábeis geralmente aceitos, a rigor o princípio da competência dos exercícios, aplicado regularmente em seus registros contábeis, pelo qual, as citadas vendas à vistas

(denominadas de receitas), recebidas e contabilizadas a prazo, por acordos com seus clientes, em nada alterou o resultado o, Balanço Patrimonial nos exercícios em questão.

É importante observar nas citações do próprio auto de infração, o curtíssimo espaço de tempo entre as datas das referidas vendas (venda à vista) e os seus recebimentos (venda à prazo), evidenciando a irrelevância deste fato no contexto geral da

escrituração contábil da impugnante, deixando claro que nenhum dano pôde ser observado por essas ocorrências a entidade fiscalizada nem ao erário público, circunstâncias que por si só dão plena validade as peças contábeis apresentada ao fisco, diante da irrelevância dos fatos alegados e pela inalterabilidade dos resultados dos exercícios em questão, motivo pelo qual, não houve por parte da impugnante a necessidade de inserir nos Balanços Contábeis apresentado ao fisco, as costumeiras “notas explicativas”.

Com relação ao item VII. do referido auto, onde o fisco cita: - DA AUDITORIA DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO, oras, se a impugnante de fato tivesse importado seus produtos por encomendas ou por conta e ordem de terceiros, como quer forçosamente enquadrá-la o fisco, em regra não teria ocorrido em seus registros contábeis, dois fatores de inegável reconhecimento prático, relacionados a seguir:

- A manutenção de relevantes valores em “estoques” dos seus produtos importados, em cada exercício contábil social (apresentado);*
- Endividamentos financeiro originados pelos inúmeros empréstimos realizados junto às instituições financeiras, para suportar partes relevantes de suas importações.*

Se a impugnante houvesse atuado em suas relações comerciais por “interveniências de terceiros”, adquirindo produtos por encomendas ou por conta e ordem, como alega o fisco, não haveria a necessidade de manter os níveis de “estoques” de seus produtos, que manteve no período fiscalizado, pois quem opera nessa prática as entregas seriam realizadas diretamente dos fornecedores estrangeiros aos seus clientes sem haver estocagens, nem mesmo teria suportado partes de suas importações através de empréstimos bancários, como o fez, pois as vendas realizadas por encomendas, em regra são pagas de forma antecipadas?

Diante dessas ocorrências fáticas, não se pode negar que está mais que evidenciado que a impugnante sempre atuou por “conta e risco próprio” e não por quaisquer interveniências de terceiros como alega o fisco. Como podem observar através das planilhas demonstrativas dos “estoques” mantidos e dos empréstimos financeiros realizados a seguir apresentados, que demonstra a transparência e regularidades de seus atos e fatos operacionais, não restando dúvidas quanto à legalidade de suas operações.

Diante de todo exposto, é importante ainda citar com relação v s \ 3ndas (sic) repetidas aos mesmos clientes, alegadas pelo fisco como se fosse sinônimo de atos ilícitos ou ilegais, quando na prática esses atos são regras normais e lícitas de qualquer empresa comercial que pretenda se manter no mercado, aliás, a fidelização de clientes (vendas repetidas) é uma das práticas mais almejadas de todo comercio nacional e internacional pelo mundo globalizado, representando a satisfação plena dos

clientes, pela qualidades dos produtos adquiridos complementado pelo bom atendimento, e, portanto, não havendo qualquer vedação pelos Códigos civil e Comercial, logo, não podendo o fisco contradizer essa prática prevista em lei, sem o devido fundamento legal, ou tentar alterar o alcance da legislação que rege os fatos e atos realizado pela impugnante, invadindo competências que são exclusivas do poder Legislativo, conforme prevê os artigos 110 e 112, do Código Tributário Nacional.

· DI 12/0352777-4

Referente a DI 12/0352777-4, do dia 27/02/2012, ressalta-se que foi efetuada a compra da mercadoria em 13/12/2011 conforme fatura proforma em anexo (doc.5), e também Licenciamento de Importação(LI) solicitado em 14/12/2011 com prazo de 15 dias para deferimento (doc.6), muito antes, portanto, do contrato com o cliente, do recebimento do preço contratado e da data do desembaraço aduaneiro, não se podendo falar, assim, em “importação por encomenda”.

A mercadoria foi nacionalizada em 27/02/2013 e o fechamento do câmbio foi efetuado em 01/03/2013, conforme comprovam os documentos em anexo: contrato de câmbio (doc. 7), extrato bancário (doc. 8) e o boleto bancário (doc.9). No dia em que a impugnante recebeu, via boleto bancário, o preço ajustado com a empresa PÃO DA HORA, já havia saldo credor de R\$ 99.928,03 no banco BRADESCO, desde 29/02/2012.

O boleto foi creditado no dia 01/03/2012, tendo ficado um saldo bancário de R\$ 175.985,80 que permaneceu positivo e com o mesmo volume nos dias seguintes. O fato do câmbio ter sido fechado em 01/03/2012 no BANCO ITAU mostra que a empresa não utilizou o valor recebido c empresa PÃO DA HORA, via boleto, para pagamento da operação de câmbio.

Convém ressaltar que não há nos extratos da empresa nenhum tipo de DOC ou TED saindo da conta BRADESCO e indo para a conta do Banco ITAU nessas datas.

Os valores referentes ao boleto conferem com o valor das notas fiscais emitidas NFe 2633 em 02/03/2012, NFe 2657 em 09/03/2012, e NFe 2660 em 09.03.2012.

Cabe esclarecer, ainda, que a empresa (PÃO DA HORA) adquirente da mercadoria importada através da referida DI, não efetuou o pagamento em 09/02/2012 (como referido no auto de infração) mas sim em 29/02/2012. havendo o valor correspondente sido creditado em 01/03/2012.

O pagamento feito em 25/01/2012, referente ao boleto com vencimento em 09/02/2012 referia-se a outra NF (fl. 26).

· DI 12/1091095-2

No que concerne à DI 12/1091095-2, emitida em 14/06/2012, em primeiro lugar, cabe sustentar que o “boleto” a que a autoridade fiscal se refere no auto de infração não diz respeito à mencionada DI.

O cliente (PÃO DA HORA) pagou a mercadoria na data de 22/06/2012, mediante crédito em conta dia 25/06/2012 via boleto bancário emitido no valor de R\$ 91.004,94 (Doc. 13) e não no dia 14/06/2012, mencionado no auto de infração. O valor de R\$ 91.898,24 no dia 14/06/2012 refere-se a outra operação, bem anterior.

Cabe ressaltar que o valor efetivamente pago de R\$ 91.004,94 difere dos valores consignados nas notas fiscais de venda porque ocorreu um problema de umidade, constatado apenas na entrega, em aproximadamente 300 bolsas de farinha e por isso a impugnante teve que conceder um desconto no preço para não perder o cliente.

Cumpre, ainda, destacar que, naturalmente, a empresa PÃO DA HORA compra outras marcas e tipos de farinhas, de diversos fornecedores, não sendo um cliente exclusivo da postulante, ou seja, a empresa impugnante não trabalha “por encomenda” nem com a referida empresa nem com nenhum outro cliente.

As notas de venda referentes à negociação em causa são as NFe 3005, emitida em 22/06/2012, NFe 3053, emitida em 02/07/2012, e NFe 2989, emitida em 15/06/2012, num total de R\$ 107.270,00.

Ademais, a farinha vendida para a empresa Pão da Hora foi negociada pela impugnante diretamente com o Moinho/fornecedor em 11/05/2012 e requerida a licença de importação em 14/05/2012, conforme documento em anexo (docs. 11 e 12).

Quanto à acusação de uso do dinheiro do comprador para fechamento do câmbio, não há a menor procedência, pois a impugnante tem todo o seu capital devidamente integralizado e possui carta de crédito com o Moinho/exportador no valor de US\$450.000,00 (quatrocentos e cinquenta mil dólares), e financiamento bancário.

Também cabe ressaltar que a presunção constante do art. 27, da Lei 10.637/2002 admite prova em contrário, cumprindo nesse sentido afirmar que: (1) para fechamento do contrato de câmbio a impugnante não se utilizou de recursos de terceiros e sim de importâncias recebidas de diversos clientes (entre os quais a empresa PÃO DA HORA), em pagamento de legítimas operações; e (2) os anexos extratos bancários demonstram a existência, em nome da impugnante, de saldo bancário suficiente para a efetivação das operações questionadas pelo fisco (doc. 10).

Ademais, e apenas a título de argumentação, o fato de ter havido eventual pagamento adiantado não faz prova de que a operação de comércio exterior tenha sido feita na modalidade por “conta e ordem de terceiro”, pois é mais do que sabido que as empresas, justamente para minimizar imobilização de capital, custos e perdas de estoque, trabalham com o sistema ‘just-in-time’. Trata-se, com efeito, de uma condição de sobrevivência no mercado moderno e “globalizado”.

Além da inconstitucionalidade da multa pelo confisco, há que se ressaltar ainda a dupla punição aplicada à empresa, que é proibido, pois além da multa de 100% sobre o valor aduaneiro (discutida neste Al), também houve por parte da fiscalização aplicação da multa de 10% da operação por "cessão do uso do nome", previsto no art. 33 da Lei 11.488/2007, conforme Al 12457.735118/2013-04, em que se cobra referente a data de 27/02/2013 e 14/06/2013 o valor de R\$14.660, 89 (respectivamente R\$ 6.563,81 + R\$ 8.097,08). De acordo com a LINGDB, a regra nova e especial revoga a norma antiga e geral.

Junta textos da jurisprudência do STJ: (Processo REsp 1144751 / DF). Diante do exposto, a impugnante requer seja acolhida a presente e tornada insubsistente a multa proposta na peça básica.

· por não ter ocorrido importação por conta e ordem;

· por ser a multa inconstitucional em conformidade com o Princípio do não confisco.

Na eventualidade, que seja aplicada apenas a multa de 10% por ser mais benéfica.

Cientificado do auto de infração, via Aviso de Recebimento, em

10/10/2013 (fls. 180), o contribuinte PÃO DA HORA COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE ALIMENTOS LTDA protocolizou impugnação, tempestivamente em 25/10/2013, na forma do artigo 56 do Decreto nº 7.574/2011, de fls. 464 à 469.

O impugnante alegou que:

☐ *DA INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DA IMPUGNANTE POR FALTA DE "INTERESSE COMUM NO FATO GERADOR".*

O art. 124 do CTN dispõe que são solidariamente obrigadas "as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal".

Ocorre, porém, que na operação apontada pela ilustre autoridade fazendária, não há que se falar em interesse comum. A impugnante sequer participou da referida operação.

Veja-se que a "situação" que constitui fato gerador da obrigação é a importação, ou seja, a entrada da mercadoria em Território Nacional. A impugnante, conforme se verifica da documentação acostada no processo administrativo, não realizou qualquer ato de importação, apenas adquiriu insumo para a consecução dos seus objetivos sociais fabricação de pães - a preços mais competitivos.

Tal operação, por óbvio, é interna - interestadual. Não há que se falar em transação externa.

A busca por preços mais competitivos, além de direito da autuada, é medida indispensável para a sobrevivência da empresa no mercado altamente competitivo de hoje. Embora a autoridade fazendária tente trazer as coisas para a esfera da ilicitude, o fato é que, até então, a empresa importadora (PONTUAL) tinha referência no mercado, sendo, presumidamente, empresa idônea.

Convém destacar, também, que a impugnante não possui qualquer ingerência na administração da empresa PONTUAL, nem laços familiares com seus administradores. Não pode, por isso, responder pelos procedimentos de comercialização adotados pela PONTUAL, suas respectivas margens de lucro, ou qualquer outro ato de gestão praticado por seus dirigentes. Da mesma forma, a impugnante não tem conhecimento ou qualquer ingerência sobre a contabilidade da PONTUAL, nem tampouco sobre datas que esta empresa realizou o fechamento do câmbio. Trata-se de operação interna da empresa, que não diz respeito à impugnante.

Com efeito, para que se configure a responsabilidade solidária estampada no art. 124, inciso I, do CTN, faz-se imprescindível que as empresas tenham interesse comum na "importação", de maneira direta. A empresa impugnante não tem interesse direto na importação - tem interesse na farinha a custo mais competitivo, o que não é o bastante para configurar a hipótese legal, devendo ser afastada a intenção do Fisco.

□ DA INEXISTÊNCIA DE SOLIDARIEDADE DA IMPUGNADA POR NÃO RESTAREM CONFIGURADAS AS HIPÓTESES PREVISTAS NO ART. 95, DO DECRETO-LEI N. 37/66. AFASTAMENTO DA INCIDÊNCIA DO ART. 124, INCISO II, DO CTN.

Por alegada infração, sustenta que a impugnante deveria responder, solidariamente, na forma do art. 95, I, V e VI, do Decreto-lei n. 37/66. Ademais, tal solidariedade teria respaldo nas disposições do art. 124, II, do CTN - por "designação legal".

Ocorre, porém, que as hipóteses aventadas para a configuração da responsabilidade sugerida, em especial a de ter havido aquisição de mercadoria estrangeira por interposta pessoa, não se fazem presentes, merecendo repúdio a autuação levada a cabo em face da PÃO DA HORA.

Pelos mesmos motivos já sustentados anteriormente, pode-se dizer que não houve qualquer ato de importação "por conta e ordem" da PÃO DA HORA. A operação mercantil deu-se na forma de compra e venda entre empresas nacionais, que tem autorização para operar no mercado interno, dentro das Leis vigentes no país e, em que pese as ponderações levantadas no auto de infração, as leis foram devidamente respeitadas.

Inicialmente, cumpre esclarecer que ao optar pela aquisição de mercadoria da empresa PONTUAL, a impugnante o fez em razão das condições competitivas de seu preço.

As razões para tanto - se é por importar mais barato, se é por diminuir sua margem de lucro, etc - não dizem respeito à impugnante.

Tendo conhecimento de que a PONTUAL consegue farinha a preços competitivos no mercado interno, a impugnante tem o mais amplo direito de adquirir dela o produto, afinal, no Estado Democrático de Direito brasileiro vige a "livre iniciativa" e a "livre concorrência" (art. 170, CF/88). De onde ela adquiriu o produto que vendeu pouco importa, desde que mantenha a condição de preço e tempo que foram pactuadas no negócio entabulado.

O fato de ter havido eventual pagamento adiantado não faz prova de que a operação de comércio exterior tenha sido feita na modalidade por "conta e ordem de terceiro", pois é mais do que sabido que as empresas, justamente para minimizar imobilização de capital, e perdas de estoque, trabalham com o sistema 'just-in-time'.

Observe-se, aliás, que tal operação é perfeitamente permitida pela Lei n. 11.281/2006, que dispõe expressamente:

Assim, se a PONTUAL adquiriu a farinha somente após ter efetuado a revenda efetuada à impugnante, não há que se falar em infração à lei fiscal, por configurar "ocultação do real adquirente" ou "interposição fraudulenta". A impugnante não operou no mercado externo.

Ao realizar uma compra de mercadoria de determinada empresa, seja ou não pessoa jurídica importadora, o adquirente não está obrigado a perguntar se a mesma "possui saldo em conta", condicionando o pagamento adiantado à resposta afirmativa. Redunda em absurdo!

A movimentação bancária e a administração do caixa da empresa para pagamentos operacionais da PONTUAL dizem respeito tão somente a ela e sua gestão administrativa e contábil. A impugnante adquiriu uma mercadoria, enquanto que a PONTUAL a vendeu e se prontificou de entregá-la.

Frente ao exposto, conclui-se que a autuação fiscal não encontra a menor razão de ser, devendo ser julgada improcedente, especialmente quanto à responsabilização da impugnante.

□ DO PEDIDO:

DIANTE DO EXPOSTO, requer-se seja a presente autuação julgada totalmente improcedente, por não restar configurada qualquer modalidade de operação fraudulenta envolvendo a impugnante, restando afastada, portanto, sua responsabilidade por eventual crédito fiscal apurado.

Em julgamento datado de 29 de outubro de 2014, a DRJ São Paulo/SP negou provimento à impugnação do Contribuinte (Acórdão 16-62.742), nos termos da ementa a seguir colacionada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 27/02/2012

Dano ao Erário por infração de ocultação do verdadeiro interessado nas importações, mediante o uso de interposta pessoa.

Pena de perdimento das mercadorias, comutada em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.

O objetivo pretendido pelos interessados atentou contra a legislação do comércio exterior por ocultar o real adquirente das mercadorias

estrangeiras e consequentemente afastá-lo de toda e qualquer obrigação cível ou penal decorrente do ingresso de tais mercadorias no país.

A atuação da empresa interposta em importação tem regramento próprio, devendo observar os ditames da legislação sob o risco de configuração de prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros.

A aplicação da pena de perdimento não deriva da sonegação de tributos, muito embora tal fato possa se constatar como efeito subsidiário, mas da burla aos controles aduaneiros, já que é o objetivo traçado pela Receita Federal do Brasil possuir controle absoluto sobre o destino de todos os bens importados por empresas nacionais.

Irresignados os contribuintes Pontual Comércio, Importação e Exportação de Peças Automotivas (doravante designado simplesmente como “Pontual”) e Pão da Hora Com. E Ind. De Alimentos Ltda (doravante denominada como “Pão da Hora Com.”), recorrem a este Conselho (fls. 574 a 608 e 553 a 562, respectivamente), repisando os argumentos trazidos em suas impugnações ao auto de infração.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz

A Pão da Hora Com tomou ciência do Acórdão da DRJ em 17/11/2014, conforme AR de fls 550, tendo apresentado seu recurso voluntário em 27/11/2014. Por sua vez, a Pontual teve ciência da decisão da DRJ em 04/11/2014 (fls 551) e protocolou seu recurso voluntário em 05/01/2015. Assim, tão somente o recurso voluntário da Pão da Hora Com. é tempestivo, com base no que dispõe o artigo 33 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, tomo conhecimento tão somente das razões recursais da sociedade Pão da Hora Com.

Passo então à análise do caso.

Sobre o mérito, em síntese, o presente litígio se resume à aferição da existência ou não ocultação do real importador, inclusive por interposição fraudulenta, nas operações de comércio exterior, apta a culminar na multa equivalente ao valor aduaneiro em razão da pena de perdimento da mercadoria, com fundamento no artigo 23, inciso V e parágrafo 2º, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, *in verbis*:

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.

§ 1 O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

§ 2 Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

§ 3 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. (grifei)

Pois bem. Nas fls 34 e 35 do TVF encontramos as conclusões da Fiscalização a respeito da infração aduaneira, constatada pela auditoria das DI's sob análise no presente processo:

Com fulcro na análise técnica supra, nas provas coligidas e na legislação vigente, constata-se a ocorrência da infração tipificada como ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou responsável pelas operações de importação, mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta de terceiros, em virtude da não comprovação da origem lícita, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos que foram utilizados para amparar as DIs nos 12/0352777-4 e 12/1091095-2, registradas pela PONTUAL COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE PEÇAS AUTOMOTIVAS LTDA, infração considerada dano ao Erário, conforme expresso no artigo 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/1976. Já o parágrafo 1º do mesmo artigo determina que essa infração deverá ser punida com a pena de perdimento das mercadorias (...)

ENQUADRAMENTO LEGAL: artigo 23, inciso V, parágrafo 3º, do Decreto-lei nº 1.455/1976, com redação dada pelo artigo 59, da Lei nº 10.637/2002, regulamentado pelos artigos 675, inciso IV, e 689, parágrafo 1º, ambos do Decreto nº 6.759/2009. (grifei)

Não há dúvidas de que nas acusações de ocultação do real sujeito passivo da operação de importação, com fulcro no artigo 23, inciso V do Decreto-lei n. 1.455/75, incumbe à Autoridade lançadora o ônus da prova da ocorrência da citada infração, diferentemente do que ocorre no caso de presunção de interposição fraudulenta por não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados (§2º do mesmo dispositivo legal).

Sobre tal ônus probatório, ressalto desde já que os cinco fundamentos elencados pela Fiscalização para a instauração de procedimento especial para a auditoria da

Pontual (1. baixa margem de lucro com as operações; 2. poucos empregados registrados na empresa; 3. datas de saída muito próximas das datas de chegada das mercadorias; 4. as declarações prestadas pela sócia; ¹ 5. aparentes incongruências da contabilidade), ² são meros indícios (fatos conhecidos e demonstrados diferentes daquele se quer provar, mas que se conectam a ele, podendo gerar uma probabilidade ou suspeita de sua ocorrência), e não provas diretas do ilícito aduaneiro em questão, pois nenhum deles permite uma conclusão direta e objetiva sobre a existência de ocultação do real importador.

Justamente por esse motivo é que a Fiscalização motivou o ato administrativo de imposição de penalidade não somente na prova de ocultação do real importador (primeira parte do inciso V do artigo 23, do Decreto-lei n. 1.455/75), mas também na presunção de importação por conta e ordem, calcada no artigo 27 da Lei nº 10.637/2002. É o que se constata do Tópico VII.3 do Termo de Verificação Fiscal (fls 33 e seguintes), nomeado como D AS CONCLUSÕES SOBRE A AUDITORIA DAS DECLARAÇÕES DE IMPORTAÇÃO N. 12/0352777-4 E 12/1091095-2, do qual destaco os seguintes excertos, que trazem informações importantes para o convencimento da autoridade fiscal:

A empresa adquirente das mercadorias importadas admitiu que negociara e pagara por tais mercadorias antes mesmo de elas haverem saído do país exportador (DI nº 12/0352777-4) e antes das quitações dos respectivos contratos de câmbio (no caso das duas DIs auditadas). Comprovantes das transferências bancárias atestam a provisão dos recursos para a realização da importação em questão. Ora, claro está que as importações auditadas ocorreram por conta e ordem da PÃO DA HORA.

A PONTUAL registrou as Declarações de Importação como importações “diretas”, ou “por conta própria”, quando deveria tê-las consignado como “por conta e ordem de terceiro”, identificando a PÃO DA HORA como adquirente junto ao SISCOMEX. Todavia, a fiscalizada optou por omitir tais informações durante o respectivo despacho aduaneiro – as quais foram descortinadas durante o curso da presente fiscalização – mantendo a interveniente e provedora dos recursos indevidamente afastada de eventual responsabilização tributária.

Mais adiante, no item VIII.2 (fls 36) consta que:

Infere-se dos dispositivos legais supratranscritos que responderão, conjunta ou isoladamente, todos aqueles que

¹ Segundo a Pontual, “quando a representante da importadora falou que “60% ou 70% das vendas são casadas”, quis - na realidade - dizer que em 60% ou 70% das vendas encontra o cliente/comprador antes da nacionalização das mercadorias, ou seja, antes da emissão da DI, mas sempre após a compra do fornecedor estrangeiro e que, no restante (40% ou 30% das vezes), encontra o cliente/comprador posteriormente à nacionalização. “Ademais, verifico pelas declarações constantes no autos que a sócia Janice foi indagada de maneira geral sobre os procedimentos adotados pela Pontual nas operações de importação. Com relação às específicas DIs e as transações com a Pão da Hora Com não há informações, o que dificulta enormemente a valoração desta prova para o específico e concreto auto de infração sob análise.

² Ressalto que, segundo o FIPECAFI (2010), a contabilização das vendas pode ser efetuada pelas notas fiscais de vendas, pois a entrega dos produtos é praticamente efetuada junto com a emissão das notas fiscais. Quando este processo não ocorrer, ou seja, a data da emissão da nota fiscal for diferente a da entrega dos produtos, e a entrega se fará na empresa do comprador, o registro deverá ser feito somente na entrega dos produtos, quando a empresa já estiver de posse das mercadorias compradas.

concorreram para a prática da infração. Observe-se que as infrações a que se refere o Decreto-lei nº 37/1966 são aquelas relacionadas ao comércio exterior.

*Já o artigo 27 da Lei nº 10.637/2002 coloca o provedor dos recursos na condição de **adquirente por conta e ordem**:*

Daí já confirmamos que a fiscalização se utilizou, para reforçar a tipificação do evento da ocultação do real importador pelas provas colacionadas aos autos (artigo 23, inciso V do Decreto-lei n. 1.455/76), da norma que estabelece a importação por conta e ordem presumida, for força da verificação da utilização de recursos de terceiros para a operação de comércio exterior. Transcrevo abaixo o dispositivo que fundamenta tal presunção:

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.

Diante desta situação, passa ao contribuinte à necessidade de comprovar que havia recursos suficientes e que estes foram utilizados para promover a importação em questão, para que faça cair por terra a presunção criada pelo dispositivo supratranscrito.

Nos presentes autos, entendo que foi tranquilamente demonstrado pela Pontual que as importações, lembre-se, foram efetuadas com recursos próprios, decorrente de vendas de mercadorias já de sua propriedade³ (facturas invoice fls 255), havendo saldo suficiente para tanto em sua conta corrente (doc. 10 da impugnação, fls 262), inclusive a empresa operando mediante cartas de crédito rotativo concedida pela Cooperativa Ganadera de Justiniano Posso Ltda e pela Molino Victoria S.A. (doc. 4 da impugnação, fls 247 - 249) e estando seu capital social devidamente integralizado.

Com relação à “antecipação” de parcela dos pagamentos - único dado apresentado pela fiscalização capaz de, potencialmente, sustentar a autuação fiscal -, a qual supostamente seria utilizada para o fechamento do câmbio, entendo tratar-se de prova incapaz de qualificar o evento como “operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro”.

A própria fiscalização nem mesmo coloca que: “seu saldo bancário no dia do fechamento deste câmbio ficou negativo (considerando o balanço de todas as contas correntes bancárias apresentadas pela PONTUAL ao Fisco), mesmo com o pagamento antecipado por parte do adquirente.” (fls 30)

O auto de infração foi constituído com base em elemento frágil, uma vez que os pagamentos efetuados pela Pão da Hora Com à Pontual pela importação das mercadorias, para as quais o importador comprovou haver capacidade financeira para efetuar a operação internacional, não traz em si e logicamente, a aptidão de demonstrar a que recursos de terceiros foram utilizados para tanto.

É certo que, uma vez demonstrado pela fiscalização que determinada importação ocorreu por meio de subsídio de terceiros, acarretando na necessidade de procedimento de nacionalização mediante a declaração “por conta e ordem de terceiro” (regulamentada pela Receita Federal do Brasil mediante a edição da IN SRF 225/2002, conforme autorizado pelo art. 80 da MP nº 2.158-35/20015), e não por “importação direta”, o ônus da prova sobre sua capacidade financeira passa a ser do importador, nos termos do já citado artigo 27 da Lei n. 10.637/2002. Contudo, não se pode perder de vista que tal presunção não faz com que desapareça o *quantum* mínimo probatório que é atribuído à Fiscalização para

tais situações: trazer provas contundentes, convergentes e conclusivas sobre a efetiva utilização de recursos de terceiro na operação de comércio exterior. Poderia haver, quando muito, a caracterização das importações como “por encomenda”, o que tornaria igualmente insubsistente o auto de infração, que qualificou como “por conta e ordem” as operações.³ Afinal, impossível a alteração de critério jurídico para manter o trabalho fiscal.

Em outras palavras, o indício apresentado pela fiscalização (antecipação parcial de valores referentes à compra e venda das mercadorias importadas, para fechamento do contrato de câmbio) não é capaz de, na convicção dessa relatora, culminar na conclusão de existência de “operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro”, a qual, por sua vez, constitui presunção de importação por conta e ordem de terceiro.

Nesse sentido, é válido reavivar a lição de Paulo Celso B. Bonilha⁴ sobre o tema:

*Indício é o fato conhecido (factum probatum do qual se parte para o desconhecido (factum probandum) e que assim é definido por Moacyr Amaral Santos: ‘Assim, indício, sob o aspecto jurídico, consiste no fato conhecido que, por via do raciocínio, sugere o fato probando, do qual é causa ou efeito’. **Evidencia-se, portanto, que o indício é a base objetiva do raciocínio ou atividade mental por via do qual poder-se-á chegar ao fato conhecido. Se positivo o resultado, trata-se de uma presunção. A presunção é, assim, o resultado do raciocínio do julgador, que***

³ Em matéria de comércio exterior, há três modalidades de importação: direta, por encomenda, e por conta e ordem. “A importação por conta própria é a tradicional modalidade de importação. É aquela modalidade de importação em que o importador adquire a mercadoria do exportador no exterior, fecha o câmbio em nome próprio, com recursos próprios, paga os tributos e a utiliza ou a vende no mercado interno para diversos compradores. Note-se que nessa modalidade de importação tradicional o importador deverá fechar o câmbio e proceder ao pagamento diretamente ao exportador, recolhendo os tributos com recursos próprios...” (...) A importação por conta e ordem de terceiros é a operação pela qual uma empresa contratada, geralmente uma importadora, promove em seu nome o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra empresa em razão de contrato previamente firmado entre as partes e registrado na Receita Federal do Brasil – RFB. O regramento da importação por conta e ordem foi dado pelos artigos 86 e 87 da IN n. 247 e ADI n. 07/02, os quais exigem determinados procedimentos e requisitos para sua caracterização. (...) As operações por conta e ordem são aplicáveis tão somente nas hipóteses em que a importadora atua como prestadora de serviços, isto é, uma intermediária nas importações. Em decorrência desta condição, a importadora que atua por conta e ordem não pode, em qualquer situação, adquirir a propriedade das mercadorias importadas, possuindo somente a posse até a transferência para a empresa adquirente. Sendo assim, na importação por conta e ordem de terceiros, a remessa da mercadoria da importadora para seus clientes não configura uma operação de venda, mas sim uma operação de remessa de mercadorias. (...) A importação por encomenda é aquela em que a empresa importadora adquire no exterior com recursos próprios e promove o seu despacho aduaneiro de importação, a fim de revende-las, posteriormente, a uma empresa encomendante previamente determinada, em razão de contrato entre elas, cujo objeto deve compreender, pelo menos, o prazo ou as operações pactuadas (art. 2º, § 1º, da IN SRF n. 634/06). Assim, o importador deverá fazer a negociação com o exportador no exterior, adquirir a mercadoria junto ao exportador no exterior, providenciar sua nacionalização e a revender ao encomendante. Importante salientar que tal operação tem, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria. (...) Ressalte-se ainda que, diferentemente da importação por conta e ordem, no caso de importação por encomenda, a operação cambial para pagamento da importação deve ser realizada exclusivamente em nome do importador, conforme determina o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI – Título 1, Capítulo 12, Seção 2) do Banco Central do Brasil (Bacen). (...)” (SARTORI, Ângela, DOMINGO, Luiz Roberto. Div. Autores. Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF. São Paulo: MP Editora, 2013, pgs. 53 e ss).

⁴ Da Prova no Processo Administrativo Tributário, São Paulo: Dialética, 1997, p. 92.

se guia nos conhecimentos gerais universalmente aceitos e por aquilo que ordinariamente acontece para chegar ao conhecimento do fato probando. É inegável, portanto, que a estrutura desse raciocínio é a do silogismo, no qual o fato conhecido situa-se na premissa menor e o conhecimento mais geral da expectativa constitui a premissa maior. A consequência positiva do resultado do raciocínio do julgador ' é a presunção. "

Em um exercício de comparação de casos a respeito do mesmo tema, veja-se por exemplo as constatações do Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz, no Acórdão n. 3403002.593, no qual diversos elementos foram trazidos pela Fiscalização, formando conjunto probatório que claramente demonstrava a existência de financiamento das importações por terceiro:

*“Não se sustenta a alegação de que os pagamentos feitos pela recorrente à Plásticos Itajaí adimpliam preço de compra e venda de mercadoria já previamente nacionalizada pela vendedora. Não. A Gabiplast repassava previamente à Itajaí recursos com o propósito inequívoco de viabilizar a importação da mercadoria por essa empresa. A Gabiplast tinha plena consciência de que as mercadorias que estava “adquirindo” da Itajaí ainda não estavam no estoque da vendedora, e que seriam ato contínuo adquiridas por esta mediante importação, precisamente com os recursos financeiros fornecidos por ela, Gabiplast. A Gabiplast era, pois, protagonista da operação “prévia” de importação das mercadorias que a Itajaí lhe iria “vender”. **Amostra incontestada do financiamento das importações pela Cajovil colhesse dos documentos trazidos pela própria recorrente (fls. 517 e ss.). A cada importação, o despachante aduaneiro da Itajaí (“Comissária Paulista S.C. Ltda.”) emitia-lhe uma “Solicitação de Numerário Importação”, para recolher os supostos tributos incidentes na importação; e, na mesma data, a Gabiplast fazia à Itajaí uma transferência bancária neste mesmo valor. Ou seja, é evidente que a Gabiplast sabia – e pretendia – que seus recursos financiassem as importações.***

São, ainda, inúmeras as faturas emitidas pelos exportadores indicando como cliente a Gabiplast, e até ordens de compra enviadas pela Itajaí ao exportador, em papel timbrado da Cajovil/Gabiplast.

Tudo isso a revelar que as importações eram financiadas pela Gabiplast. E, a teor do art. 27 da Lei nº 10.637/02, essa constatação faz presumir que as importações foram realizadas por conta e ordem da Gabiplast.

Percebe-se a diferença entre o caso supracitado para o presente. Neste primeiro foram elencados diversos indícios que de forma contundente e conclusiva demonstram o financiamento da operação de importação: pela participação do despachante aduaneiro, a sistematicidade que ocorriam as operações, as datas das transações em contas bancárias, o conhecimento da fraude pelo ocultado, a solicitação de montantes para o recolhimento de tributos, e até mesmo o timbre dos papéis utilizados pelas empresas. Já no presente, a Fiscalização se limitou na auditoria das DIs a afirmar que a antecipação de montantes seria capaz de cobrir os contratos de câmbio firmados pela Pontual.

Dessa forma, pela análise dos autos, entendo que a que a Fiscalização não comprovou o financiamento das importações em questão, não existindo prova cabal da infração

apontada (operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro). Os demais indícios, genéricos - por não se debruçarem especificamente sobre as importações objeto dessa autuação -, tampouco são suficientes para concluir pela ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação.

Sobre esse último ponto, cumpre recordar o que exatamente é necessário ser objeto de prova pela fiscalização em processos desse jaez.

O artigo 23, inciso V do Decreto-lei n. 1.455/76 fala em “ocultação (...) mediante fraude ou simulação”. As definições de “fraude” e “simulação” encontram-se, respectivamente, no artigo 72 da Lei nº 4.502/64 e no § 1º, do artigo 167, do Código Civil, a seguir transcritos:

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 impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Artigo 167. § 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.

Com efeito, a existência de fraude ou simulação é condição para a ocorrência da interposição fraudulenta.⁵ Nas palavras do Desembargador federal Antonio Albino Ramos de Oliveira, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, “O que se reprime, através da drástica pena de perdimento, é a fraude, o artifício malicioso para a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, ‘inclusive a interposição fraudulenta de terceiros’. Evidente que a infração deve ser grave em sua substância, e não sob o aspecto meramente formal” (AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 2005.04.01.046205-1/PR).

Lembre-se que o próprio 673 do Decreto n. 6.759/2009, em seu parágrafo único, determina que “**salvo disposição expressa em contrário**, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente...”. Desse modo, a própria legislação aduaneira coloca que a responsabilidade pelas infrações é objetiva, a não ser que a própria lei trouxer regra em sentido diverso. Tendo sido qualificada pelo artigo 23, inciso V a conduta como dolosa, através da configuração de fraude ou simulação, para a tipificação da ocultação de terceiros e consequente pena de perdimento, estas não podem ser afastadas do tipo infracional em questão.

⁵ Gilberto de Castro Moreira Junior. Interposição Fraudulenta de Terceiros nas Operações de Comércio Exterior. Disponível em: www.iuscomex.com.br/site/files.php?id=546. Acesso em 09/06/2016.

No que tange à fraude, apesar do fato de, como já destacado alhures, o (não) pagamento de tributos na operação de importação não ser o único fator determinante para a ocorrência de dano ao erário, ele, pela própria redação do artigo 23, é um dos elementos a ser avaliado para, conjuntamente com eventuais outras demais provas de abuso por parte do sujeito passivo (como omissão de informações relevantes dos importadores para acobertar irregularidades nas operações de comércio internacional), caracterizar a ocultação do real importador da mercadoria.

In casu, a fiscalização não apontou concretamente eventual “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.”

Com relação à simulação, lembre-se que se trata de é um dos motivos de invalidade dos negócios jurídicos, em que há a **conluio de ambas as partes** visando desviar de obrigações legais e **enganar terceiros** ao criar uma aparência de negócio que não se coaduna com a vontade real dos sujeitos. No caso da controvérsia aduaneira em questão, “ocultador” e “ocultado” devem conjuntamente trabalhar na prestação de informações falsas às autoridades aduaneiras.

Como já foi sobejamente demonstrado por Conselheiros desta Casa, Luiz Roberto Domingo e Ângela Sartori, em artigo inserido no livro “Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF”:⁶

Percebe-se que tanto a fraude como a simulação dependem da existência da intenção deliberada do agente de praticar o ato criminoso, pois não comporta a figura culposa (negligência, imprudência, imperícia). A demonstração de que a produção do ato criminoso (fraude ou simulação) era desejada é o indicativo do dolo.

Portanto, a peça acusatória do dano ao Erário depende de três elementos de fato, aos quais a fiscalização aduaneira não pode negligenciar: i) a prova da ocultação; ii) a prova da fraude ou da simulação; iii) a prova do dolo, cuja demonstração de que a operação foi assim intentada com o propósito de ‘lesa pátria’, é indicativa.

Não foi apontada pela fiscalização a ocorrência de qualquer “ocultação” “mediante simulação” que tivesse por fim prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato relevante para o controle aduaneiro ou para a arrecadação tributária, que justificasse a aplicação da pretendida pena de perdimento.

Insisto que a lei descreve uma conduta cujo pressuposto é a comprovação da “ocultação” de quaisquer dos intervenientes na importação expressamente mencionados, “mediante fraude ou simulação”, como ressaltou a antiga composição desse Colegiado: “não basta a ‘ocultação pura e simples’, essa ocultação deve ser qualificada pela fraude ou pela simulação, para que se qualifique como dano ao erário para os fins do art. 23, V, do DL nº 1.455/76” (cf. Acórdão nº 3402002.2275, da 2ª Turma da 4ª Câm. da 3ª Seção do CARF no Proc. nº 10983.721008/201292, em sessão de 28/01/2014, Rel. Cons. Des. João Carlos Cassuli Jr). Nesse mesmo sentido, destaco a ementa do seguinte julgado:

⁶ DOMINGO, Luiz Roberto e SARTORI, Ângela. Dano ao Erário pela Ocultação Mediante Fraude – a interposição fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior. in “A tributação Aduaneira à luz do CARF”, Ed. MP, 2013, p. 61 e53 a 68)

MERCADORIA NACIONAL OU IMPORTADA CONSUMIDA OU
DADA A CONSUMO, COM IRREGULARIDADE, FRAUDE OU
FALSIFICAÇÃO.

*Inexistindo demonstração dessas ocorrências dolosas no
procedimento do contribuinte, descabe a aplicação de qualquer
penalidade.*

*RECURSO PROVIDO. (Acórdão nº 30332.025 da 3ª Câm. do 3º
CC, Rec. nº 130.041, Proc. nº 10921.000045/200216, em sessão
de 18/05/05, Rel. Cons. SÉRGIO DE CASTRO NEVES).*

Portanto, no presente caso a Fiscalização não demonstrou a ocorrência do dolo na conduta das partes, apta a acarretar na perda de perdimento das mercadorias.

Não se caracteriza, portanto, a ocultação do real importador das mercadorias, com todos os elementos necessários para tanto, a ensejar a pena de perdimento convertida em multa, nos moldes do artigo 23, inciso V e §3º do Decreto-lei n. 1.455/76, o que impõe a necessidade de cancelamento do auto de infração.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por não conhecer do recurso voluntário da Pontual e por dar provimento ao recurso voluntário da Pão da Hora Com, para cancelar a multa do artigo 23, inciso V e §3º do Decreto-lei n. 1.455/76 aplicada pelo presente auto de infração.

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

Voto Vencedor

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Redatora designada

Na sessão de julgamento deste processo ousei divergir do Voto da Ilustre Conselheira Relatora quanto à análise do mérito do recurso voluntário conhecido.

A prova indireta é aquela que não tem por objeto o *fato probando*, mas outros a ele relacionados, de modo que, pelo raciocínio, chega-se ao fato que se quer provar, *in casu*, a "ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros" na importação.

A presunção simples é o resultado do processo lógico, mediante o qual, da existência de um fato reconhecido como certo (provas indiciárias), infere-se outro fato cuja existência é provável. Com efeito, em consonância com a doutrina e a jurisprudência administrativa, que considera plenamente aceitável o uso da prova indireta em direito tributário, inclusive em atos fraudulentos, a fiscalização, no presente caso, apurou todo um quadro indiciário que, por presunção simples, conduz ao cometimento da infração.

Os elementos indiciários apurados devem ser analisados conjuntamente. Embora a eventual existência de somente um só deles pudesse não ser suficiente para a configuração da infração, o que importa é que o conjunto probatório, considerado como um todo, convirja ao cometimento da infração veiculada pelo art. 23, inciso V e §§1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/76.

Conforme se verifica no relatório fiscal, inicialmente a fiscalização apurou um quadro indiciário convergente no sentido de que a importadora PONTUAL realizava importações terceirizadas, declarando-as como se fossem importações diretas, e depois, concentrando-se especificamente nas importações ora autuadas, concluiu que a PONTUAL importou por conta e ordem da empresa PÃO DA HORA COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE ALIMENTOS LTDA, sem cumprir nenhum dos requisitos previstos na legislação para a importação nessa modalidade, ocultando, mediante simulação, a identificação dessa empresa na importação.

Com relação ao contexto geral das operações realizadas pela PONTUAL no período fiscalizado, constatou a fiscalização que:

a) A fiscalizada declarou receitas brutas de vendas decorrentes da comercialização das mercadorias importadas no mercado interno que pouco superam os dispêndios na importação, menores que 10% (com exceção de 2009, quando chegou perto de 20%), indicando uma margem de lucro pequena para uma empresa que comercializa produtos importados por conta própria. A ínfima margem de lucro é incompatível com o objeto social de uma empresa que pretenda importar mercadorias em seu nome e comercializá-las posteriormente no mercado interno.

b) A PONTUAL possui poucos empregados registrados desde a sua constituição, o que tornaria difícil a operacionalização e logística de uma empresa que importa toneladas de mercadorias como grãos e peças de carros, entre outros, por conta própria, para depois revendê-las no mercado interno.

c) Nas suas operações, a PONTUAL emitia notas fiscais de saída de mercadorias importadas em numerações em datas próximas ou idênticas às notas fiscais de entrada destas mercadorias, com mesmas quantidades e várias vezes mesmos transportadores em ambas as notas.

d) A sócia da autuada, Sra. JANICE ELAINE GRINGS, prestou informação à fiscalização no sentido de que: a) a PONTUAL opera com "vendas casadas", negociando primeiro com clientes nacionais para depois contatar os fornecedores, em aproximadamente 60 a 70% das vendas; b) Houve casos em que realmente prestou serviços, atuando como importadora por conta e ordem de terceiros, mas apenas no início para conseguir uma alavancagem financeira; c) Era ela que negociava com o exportador chinês, mas eventualmente já possuía algum produto encomendado antes da importação.

e) A contabilidade da PONTUAL está eivada de vícios. Várias vendas no mercado interno escrituradas na contabilidade como "à vista" (com débito da conta "Caixa" ou "Bancos"), na verdade foram pagas a prazo, segundo informações prestadas pela própria PONTUAL em atendimento às intimações feitas pelo Fisco para demonstrar alguns recebimentos de operações específicas. Essa inconsistência repetiu-se nas respostas enviadas pelos adquirentes quando circularizados pela equipe de fiscalização, muitas vezes com formas e datas de pagamentos divergentes tanto em relação à escrituração contábil quanto às respostas enviadas ao Fisco pela fiscalizada.

Com relação às importações autuadas no presente processo, apurou a fiscalização que:

i) Relativamente à DI nº 12/0352777-4, a empresa PÃO DA HORA admitiu ter pago pelas mercadorias importadas em data anterior ao registro da DI, diversamente do alegado pela fiscalizada (tendo enviado comprovantes anexos). Mais que isso, o pagamento deu-se em 09/02/2012, antes mesmo do próprio embarque das mercadorias no exterior, que ocorreu em 17/02/2012, conforme informação constante no extrato da DI auditada e no conhecimento de transporte que acobertou a vinda destas mercadorias para o Brasil (Anexo 36).

ii) Em relação à DI nº 12/1091095-2, o pagamento do adquirente quatro dias antes da quitação do contrato de câmbio que acobertou a importação, informado pela própria importadora PONTUAL, foi em valor acima do necessário para o pagamento do referido contrato, ou seja, a PONTUAL dispôs de recursos do adquirente para pagar pela importação – o que caracteriza a operação de importação na modalidade "por conta e ordem de terceiros" (conforme legislação apresentada na sequência), e não por conta própria, como registrara. Tanto é que nem saldo bancário para este pagamento a fiscalizada possuía; seu saldo bancário no dia do fechamento deste câmbio ficou negativo (considerando o balanço de todas as contas correntes bancárias apresentadas pela PONTUAL ao Fisco), mesmo com o pagamento antecipado por parte do adquirente. A empresa PÃO DA HORA informou ter pago pelas mercadorias importadas em datas anteriores ao pagamento do contrato de câmbio vinculado à DI auditada, da mesma forma que relatou a fiscalizada, mas em dias diversos, 14/06/2012 e 22/06/2012 (tendo enviado comprovantes anexos).

iii) Desse modo, ao prover os recursos necessários à quitação do respectivo contrato de câmbio, a PÃO DA HORA tornou-se interveniente na operação, sendo que sua participação foi imprescindível para a realização da importação. Mais que isso: enquadrou-se na figura de adquirente por conta e ordem, pois, de acordo com o artigo 27 da Lei nº 10.637/2002, a operação de comércio exterior realizada com recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste. Assim, ao intervir nessas operações, a PÃO DA HORA passou a ser responsável solidária relativamente às irregularidades identificadas.

iv) Além disso, verificou-se inconsistência na escrituração contábil nas vendas dessas mercadorias, como, por exemplo, em relação à DI nº 12/1091095-2, as quais foram escrituradas contabilmente como "à vista" (notas fiscais emitidas entre 15/06 e 02/07/2012), mas a própria fiscalizada, em resposta ao Fisco, disse ter recebido tal pagamento a prazo, em 25/06/2012.

Dessa forma entendo que os elementos que constam nos autos, acima enumerados, tanto relativos ao contexto geral das importações da PONTUAL em determinado

período, como às importações específicas objeto de autuação, são suficientes para a conclusão da fiscalização de que:

(...)

*A empresa adquirente das mercadorias importadas admitiu que negociara e pagara por tais mercadorias antes mesmo de elas haverem saído do país exportador (DI nº 12/0352777-4) e antes das quitações dos respectivos contratos de câmbio (no caso das duas DIs auditadas). Comprovantes das transferências bancárias atestam a provisão dos recursos para a realização da importação em questão. Ora, claro está que **as importações auditadas ocorreram por conta e ordem da PÃO DA HORA**.*

*A PONTUAL registrou as Declarações de Importação como importações “diretas”, ou “por conta própria”, quando deveria tê-las consignado como “por conta e ordem de terceiro”, identificando a PÃO DA HORA como adquirente junto ao SISCOMEX. Todavia, **a fiscalizada optou por omitir** tais informações durante o respectivo despacho aduaneiro – as quais foram descortinadas durante o curso da presente fiscalização – mantendo a interveniente e provedora dos recursos indevidamente afastada de eventual responsabilização tributária.*

*Tal conduta ajustou-se à **infração** tipificada no artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei:*

Decreto-lei nº 1.455/1976

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 10.637/2002)

A empresa PÃO DA HORA concorreu para a efetivação das importações ao prover os recursos utilizados para a quitação dos respectivos contratos de câmbio.

(...)

As hipóteses de "dano ao Erário", definidas pelo legislador ordinário no art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, tratam-se de autênticas presunções legais de dano ao Erário, não se fazendo necessária qualquer comprovação adicional de efetivo prejuízo financeiro ao Erário ou à atividade fiscalizatória. Quando ocorrem, no mundo concreto, as infrações tipificadas nos incisos desse dispositivo legal, está presumido o dano ao Erário.

Dessa forma, como a subtração de tributos não integra o tipo infracional sob análise, a eventual não incidência, alíquota zero ou a isenção de tributos nas importações não é relevante ao caso. Tendo ocorrido o cometimento da infração de ocultação, mediante fraude ou simulação, do comprador ou adquirente na importação, veiculada pelo art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455/76, está caracterizado o "dano ao Erário". Nessa esteira, a fraude a que se refere o dispositivo deve ser entendida no sentido amplo, e não na acepção restrita do art. 72 da Lei nº 4.502/64, associada ao não pagamento ou diferimento do tributo.

Também há de se esclarecer que as questões relativas à "quebra da cadeia do IPI" ou à "lavagem de dinheiro" dizem respeito às justificativas originais do legislador ordinário para coibir a interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior, entretanto, esses temas, *in concreto*, não integram o tipo infracional. Dessa forma, mesmo que, no presente caso, não ocorra a quebra da cadeia do IPI ou não seja o caso de lavagem de dinheiro, esse fato, por si só, não tem o condão de afastar a infração cometida em conformidade com o disposto no art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455/76.

Também o fato de eventualmente a empresa importadora ter recursos suficientes para realizar as operações, não a exime da presente infração, vez que não se trata de situação de *presunção legal de interposição fraudulenta* na importação a que se refere o §2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, mas o seu inciso V. Embora a falta de recursos próprios para realizar as importações possa conduzir à conclusão de que as operações foram realizadas no interesse de outrem, pode acontecer, em tese, de a importadora ter recursos próprios para efetuar as importações, mas as realize para outros, acobertando-os por qualquer motivo, situação que também caracterizaria o cometimento da infração prevista no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76.

Embora a PÃO DA HORA COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE ALIMENTOS LTDA tenha até colaborado com o procedimento fiscal, os documentos apresentados só vieram aos autos por solicitação da fiscalização, após a perda da espontaneidade, nos termos do art. 102 do Decreto-lei nº 37/66.

A PÃO DA HORA COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE ALIMENTOS LTDA contribuiu para a realização da importação com a sua ocultação, solicitando previamente os produtos a serem importados e adiantando os valores para as importações, mas sem atender ao disposto na legislação para a realização de uma operação terceirizada, que determina, dentre outras exigências, a necessidade de habilitação da empresa adquirente/encomendante para operar no comércio exterior e de apresentação à Aduana do contrato com a importadora. Dessa forma, ela responde pela infração seja porque concorreu para a sua prática, nos termos do inciso I do art. 95 do Decreto-lei nº 37/66, seja porque é considerada a adquirente numa operação por conta e ordem, nos termos do inciso V desse artigo.

Houve a realização de operações por conta e ordem pela importadora PONTUAL com a ocultação, mediante simulação, da identificação da adquirente nas declarações de importação, em desacordo com o disposto na legislação. Também na escrituração contábil da PONTUAL, os adiantamentos para a importação não foram contabilizados corretamente, no intuito de ocultar do Fisco o fato de que se tratavam de operações terceirizadas.

Em outra situação semelhante ao presente caso neste CARF, bem consignou, em seu Voto, o Relator Rodrigo Mineiro Fernandes, no Acórdão nº 3101001.789 – 3ª Seção do CARF/ 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária (vide trecho abaixo), de 11 de dezembro de 2014, que 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":

(...)

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):

(...)

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 Nº 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.

(...)

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.

(...)

Por fim, entendo que não há qualquer irregularidade na exigência da multa veiculada pelo artigo 23, inciso V e §3º do Decreto-lei n. 1.455/76 da importadora ostensiva.

Quem primeiro responde por uma infração é o seu próprio agente, assim considerado a pessoa física ou jurídica que incorre na omissão ou ação, voluntária ou involuntária, que importe inobservância de norma legal estabelecida, nos termos do art. 94 do Decreto-lei nº 37/66. Além desse agente direto podem responder pela infração aduaneira as demais pessoas referidas no art. 95 do Decreto-lei nº 37/66 na condição de "responsáveis pela infração".

Com efeito, na infração por *ocultação do sujeito passivo na importação mediante fraude ou simulação*, o agente direto da infração deve ser deduzido da própria conduta coibida pelo art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455/76, qual seja, a ocultação fraudulenta do sujeito passivo, daí se concluindo que ele é o *importador ostensivo*, que é quem efetivamente pratica a ação de "ocultar fraudulentamente" o verdadeiro sujeito passivo na importação, sem prejuízo de outras pessoas também responderem por essa infração com fundamento do art. 95 do Decreto-lei nº 37/66, em especial, o adquirente da mercadoria na importação por conta e ordem (inciso V) e o encomendante predeterminado (inciso VI), conforme seja o caso.

Assim, *in casu*, configurada a materialidade da infração aduaneira veiculada pelo art. 23, V, §§1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/76, não há como se afastar a aplicação da penalidade respectiva ao "responsável pela infração", nos termos do art. 95 do Decreto-lei nº 37/66, muito menos ao seu agente direto, qual seja, a importadora ostensiva (PONTUAL).

De outra parte, não se configura a retroatividade benigna em favor da importadora ostensiva, vez que a multa por *cessão de nome* foi criada pelo legislador ordinário para conviver com a pena de perdimento das mercadorias e, em consequência, também com a multa que lhe substitui.

Quando não havia previsão da multa de cessão de nome no ordenamento, ocorria que, na hipótese da aplicação (física) da pena de perdimento às mercadorias, não obstante o agente direto da infração prevista no art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455/76 fosse mesmo o importador ostensivo, como se disse acima, sendo a ele aplicada a penalidade respectiva, quem poderia acabar suportando o efeito dessa penalidade era o importador oculto - real adquirente da mercadoria no exterior, que seria efetivamente privado do seu uso e gozo. Nessa esteira, é que o legislador ordinário optou por inserir no ordenamento jurídico a multa prevista no art. 33 da Lei 11.488/2007 com intuito de penalizar concretamente a conduta irregular do *importador ostensivo*, que cedeu seu nome a outrem, eis que ele poderia restar sem punição na hipótese de aplicação da pena de perdimento às mercadorias.

Esse entendimento se confirma com a interpretação veiculada posteriormente pelo art. 727, §3º do Regulamento Aduaneiro/2009:

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).

§1º A multa de que trata o caput não poderá ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) (Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput).

§2º Entende-se por valor da operação aquele utilizado como base de cálculo do imposto de importação ou do imposto de exportação, de acordo com a legislação específica, para a operação em que tenha ocorrido o acobertamento.

§3º A multa de que trata o caput não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias na importação ou na exportação. (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

No que concerne à multa por cessão de nome, o seu agente direto está definido expressamente no tipo como "a pessoa jurídica que ceder seu nome (...) para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus intervenientes ou beneficiários", qual seja, a importadora ostensiva, sem prejuízo também da eventual responsabilização de outra pessoa física ou jurídica com base no art. 95 do Decreto-lei nº 37/66. Nesse ponto cabe salientar que o fato de o agente direto da infração estar expresso no tipo dessa infração não é suficiente para afastar a responsabilização de outras pessoas em face da determinação contida em outro dispositivo de lei (art. 95 do Decreto-lei nº 37/66). Dessa

forma, entendo não ser aplicável a retroatividade benigna à importadora ostensiva ou a penalidade mais benéfica.

No Acórdão nº 3101-00.431 - 1ª Camara / 1ª Turma Ordinária, de 25 de maio de 2010, Redator designado Tarásio Campelo Borges, foi decidido que "O dano ao erário nas infrações enumeradas no *caput* do artigo 23 do Decreto-lei 1.455, de 1976, com as modificações introduzidas pela Lei 10.637, de 2002, não é fato típico para a exigência da multa cominada no artigo 33 da Lei 11.488, de 2007".

Também este Colegiado já decidiu por unanimidade, no Acórdão nº 3402-003.008 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 26 de abril de 2016, Relator: Antonio Carlos Atulim, no sentido de que a multa por cessão de nome não prejudica a aplicação da pena de perdimento ou a multa substitutiva.

Assim, pelo exposto, voto no sentido de **negar provimento ao recurso voluntário**.

(assinatura digital)

Maria Aparecida Martins de Paula