



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

Processo nº 12457.735128/2013-31
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-003.830 – 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: 16/03/2010 a 30/03/2010

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, pelo voto de qualidade, em negar provimento aos recursos. 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 – 32), no valor de R\$ 277.155,90.

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 10/0420474-6, 10/0420493-2 e 10/0509374-3 constituem o objeto do presente trabalho, sendo que, ao final, restou caracterizada a ocultação do real sujeito passivo, mediante interposição fraudulenta.

A parte que pretendia se manter recôndita é a provedora dos recursos necessários à importação das mercadorias, a empresa R A COMERCIAL DE CONDIMENTOS E RAÇÕES LTDA, CNPJ 09.544.047/0001-90.

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, via Aviso de Recebimento, em 10/10/2013 (fls. 199), o contribuinte R A COMERCIAL DE CONDIMENTOS E RAÇÕES LTDA protocolizou impugnação, tempestivamente em 07/11/2013, na forma do artigo 56 do

Decreto nº 7.574/2011, de fls. 202 à 225, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento.

O impugnante alegou que:

A IMPUGNANTE, adquiriu mercadorias da empresa PONTUAL COMERCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE PEÇAS AUTOMOTIVAS LTDA, de forma direta, através de um representante comercial que informou que esta empresa PONTUAL COMERCIO era especialista em efetuar importação de produtos e cereais (secos e m olhados) já operando no mercado há algum tempo na importação de alho, produto este que a Impugnante desde a sua constituição já trabalhava e ainda informou que a PONTUAL tratava-se de uma empresa comercial Importadora, estando a mesma apta a fazer a importação pois funcionava como uma "TRADING".

A Impugnante na mais absoluta BOA FÉ comprou os produtos e pagou pelos mesmos pois estava fazendo uma operação de forma regular, haja vista acreditar que a mesma era especializada| na importação de alho, este único produto importado pela Impugnante, já que este é o produto que vende em seu box no Ceasa em Maracanaú-CE, conforme faz prova com o seu contrato social e aditivos em anexos. O que efetivamente ocorreu foi erro de pessoa, pois a impugnante foi levada a erro quanto às condições da operação, só vindo tomar conhecimento de que a PONTUAL não poderia operar para vender, através do recebimento da presente notificação para apresentação da Impugnação.

Como pode afirmar a autoridade fiscal que há interposição fraudulenta, que fraude cometeu a Impugnante? Esta na verdade foi tão somente Vítima, comprou de uma empresa que emitiu nota fiscal, recolheu os impostos, pagou pela mercadoria, enfim , que infração cometeu? Que infração teria que assumir, se o devedor principal, que esta sendo atribuído a aplicação da vultosa multa de R\$277.155,90, já que fora aplicada a PENA DE PERDIMENTO DAS MERCADORIAS e elas não mais estão sob o comando da fiscalização, ocorrendo assim a aplicação da pena de multa no valor da mercadoria.

A legislação pátria administrativa tributária penal é clara, não se pode responsabilizar quem não contribui para o ato "danoso". Se a venda ocorreu após a chegada da mercadoria, o pagamento se deu após o recebimento da mercadoria, não há simulação, fraude ou interposição de pessoa. Razão pela qual, a interpretação dada pela fiscalização é completamente equivocada.

Entendeu o fiscal responsável a ocorrência da modalidade “

Importação direta por conta e ordem de terceiros e para a Revenda à encomendante predeterminado". O que não é verdade ilustres julgadores. A Impugnante comprou a mercadoria que havia sido importada somente após a chegada desta no Brasil, pagou após

o recebimento mediante apresentação do documento fiscal idôneo, o que efetivamente ocorreu haja vista que a empresa PONTUAL já importava alho há anos e esta foi a primeira vez que a Impugnante comprou da PONTUAL, como comprova os livros de entrada

e saídas apresentados a fiscalização.

A idéia de que ocorrera interposição de pessoa é completamente

equivocada, não há. o que se falar de que a Impugnante seja essa 3ª pessoa, haja vista que só ocorrera uma única vez a aquisição de mercadorias (alho) e fora paga de forma regular.

Transcreve os artigos 689 a 693 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759/2009.

Junta textos da doutrina de Rubens Gomes de Souza.

A responsabilidade não faz parte do lançamento, não é da competência do Auditor Fiscal nem mesmo do CARF analisar o mérito da responsabilidade, o que, ainda que fosse feito, não teria o condão de vincular à Procuradoria da Fazenda Nacional.

☐ DO MÉRITO

Assim, e com fulcro no direito ao contraditório e da ampla defesa,

deve ser reconhecido esta Impugnação para decretar a nulidade do termo de Sujeição Passiva Solidária, que objetivava a imputação de responsabilidade a terceiros, no caso, a Impugnante, por ser matéria de execução fiscal, de competência exclusiva da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Por via de consequência, uma vez que a empresa IMPUGNANTE

comprou mercadorias importadas da PONTUAL, recebeu notificação de SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA sem ter praticado nenhum ato ilícito, tanto é que comprovou toda a operação de forma clara e precisa, não se justificando ser acionada por "desmedidos" de terceiros.'

Ademais, a impugnante não tem condições de efetuar qualquer controle sobre o que as empresas vendem e seus respectivos faturamentos. Como poderia ser "RESPONSABILIZADA" por interposição fraudulenta de terceiros pelo o que comprou, pagou, emitiu notas, recibos, pagou os impostos. Não há como ser responsabilizada pelo "suposto" indícios de fraude praticados por terceiros estranhos aos interesses desta e SEM NENHUMA PROVA de que tenha participado da infração. Que dano causou ao erário público? A Impugnante é uma empresa séria, pequena, mais cumpridora de seus deveres.

Como se vê, não há prejuízo ao erário, o que se esta tratando é um grave equívoco da autoridade. Ademais, oportuno ressaltar, se efetivamente ocorreu algum ilícito esse não foi em tempo algum praticado com a participação ou conivência do Impugnante.

Junta textos da jurisprudência: (STJ - H C 16805 - RJ -6 2 T. - Rel. Min. Vicente Leal - DJU 17.06.2002).

□ DO PEDIDO

A vista do exposto, demonstrada a improcedência, do lançamento requerendo que seja acolhida a presente Impugnação, para excluir a Impugnante do Pólo passivo por ser medida de pura justiça, é o que requer.

Não há nos autos nenhuma prova da fraude alegada, por conseguinte não há como prosperar a autuação razão pela qual requer pela nulidade absoluta do Auto de Infração aplicado vez que NULO o objeto (ato) principal por absoluto e por via de consequência todos os atos acessórios, em respeito ao zelo e ao respeito pela discussão jurisdicional em andamento, conforme acima já mencionados; como também ao ordenamento jurídico pátrio e por absoluto zelo ao Direito e a ampla defesa.

Cientificado do auto de infração, via Aviso de Recebimento, em 16/09/2013 (fls. 182), 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. 285 à 303.

O impugnante alegou que:

(...)

No 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\$ 3,29 milhões em 2007, R\$ 5,03 milhões em 2008, R\$ 3,64 milhões em 2009, R\$ 7,59 milhões em 2010, R\$ 15,98 milhões em 2011.

Junta textos da jurisprudência d o STJ: (AgRg no REsp 1327809 / PR)

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.

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.

Nas DIs mencionadas o alho foi vendido, parte para a empresa RA, e parte para a empresa SAMAR, não havendo que se falar em importação por encomenda.

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 ^ortadas (sic) faziam o pagamento antes da entrega das mesi. (sic) as 4pois, naturalmente, a transportadora precisa de um c. ,o tempo para entregá-las), enquanto que outros cc 9p idores (sic)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, período esse - vale lembrar - já atingido pela decadência.

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. Oras, com base em que lei, princípios ou normas considerou- se imprestável a contabilidade da fiscalizada?

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, inclusiva a pericial, que a sua escrituração contábil e fiscal dos exercícios fiscalizados em questão, atende plenamente os 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 extemporâneos com seus clientes, em nada alterou o resultado do seu Balanço Patrimonial nos exercícios em questão, conforme demonstrações Financeiras em anexo (Balanços e DRE - doc. 15 e 16). Haja vista que as vendas (receitas) são reconhecidas por esse princípio no mês da ocorrências do fato gerador, ou seja, nas datas (mês) das emissões das notas fiscais

e não nas datas dos efetivos recebimentos, e se quer tais fatos caracterizou qualquer tipo de “sonegação fiscal”, por parte da fiscalizada, logo, não há o que se falar em imprestabilidade da sua contabilidade, sem o devido fundamento legal pertinente, principalmente quando seus registros contábeis estão devidamente amparados pelos preceitos contábeis contidos no artigo 9º, Parágrafo único, da Resolução CFC nº 1.282/2010 e no artigo 177, da Lei nº 6.404/76, de 15 de dezembro de 1976.

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;*
- Endividamento financeiro originados pelos inúmeros empréstimos realizados junto às instituições financeiras, para suportar partes relevantes de suas importações.*

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.

A empresa R.A. compra 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.

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 financiamento bancário.

Como a impugnante tem outros fechamentos de câmbio para realizar e dispõe de prazo para pagamento, naturalmente que espera, sempre, a melhor taxa de câmbio, para fechar os contratos.

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 RA), 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.

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”.

Por último, mas não menos importante, cabe ressaltar que a multa imposta é flagrantemente confiscatória, atentando contra o Princípio Constitucional do Não Confisco previsto no art. 150, IV da CF/88, uma vez que não houve dano ao erário, pois todos os tributos foram pagos.

O argumento utilizado de que houve quebra na cadeia do IPI, o que causaria um enorme dano ao erário, não deve prosperar. Tendo o IPI uma alíquota para alho de 0% (isenção), não há que se falar em dano ao erário.

Ainda que volte a alíquota ao patamar de 5% , no caso estaríamos falando em torno de 2,5% do valor aduaneiro do produto importado. Assim, percebe-se que a multa de 100% do valor aduaneiro por uma infração, em tese, de 2,5% é medida flagrantemente desproporcional.

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 16/03/2010 e 30/03/2010 os respectivos valores de R\$ 27.407,91 e R\$ 18.887,32. De acordo com a LINGDB, a regra nova e especial revoga a norma antiga e geral. Transcreve o art. 33 da Lei 11.488/2007.

Junta textos da jurisprudência do STJ: (REsp 1144751).

☐ DO PEDIDO

Diante do exposto, a impugnante requer seja acolhida a presente e tornada insubsistente a multa proposta na peça básica.

Em julgamento datado de 24 de setembro de 2014, a DRJ São Paulo/SP negou provimento à impugnação do Contribuinte (Acórdão 16-61.783), nos termos da ementa a seguir colacionada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 16/03/2010

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignados os contribuintes Pontual Comércio, Importação e Exportação de Peças Automotivas (doravante designado simplesmente como “Pontual”) e R A Comercial de Condimentos e Rações – EIRELI (doravante denominada como “R A Comercial”), recorrem a este Conselho (fls. 684 a 711 e 633 a 649, respectivamente), repisando os argumentos trazidos em suas impugnações ao auto de infração.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz

A R A Comercial tomou ciência do Acórdão da DRJ em 24/10/2014, conforme AR de fls 630, tendo apresentado seu recurso voluntário em 24/11/2014. Por sua vez, a Pontual teve ciência da decisão da DRJ em 04/11/2014 (fls 629) e protocolou seu recurso voluntário em 04/12/2014. Assim, os recursos voluntários são tempestivos, com base no que dispõe o artigo 33 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, de modo que deles tomo conhecimento.

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 30 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 10/0420474-6, 10/0420493-2 e 10/0509374-3, 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)

Mais adiante, no item VIII.2 (fls 32) consta que:

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

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.4 do Termo de Verificação Fiscal (fls 29 e seguintes), nomeado como DAS CONCLUSÕES SOBRE A AUDITORIA DAS DECLARAÇÕES DE IMPORTAÇÃO NOS 10/0420474-6, 10/0420493-2 E 10/0509374-3, do qual destaco os seguintes excertos, que trazem informações importantes para o convencimento da autoridade fiscal:

A empresa adquirente das mercadorias importadas pagara por tais mercadorias antes das quitações dos respectivos contratos de câmbio (no caso das três DIs auditadas).

Recibos entregues pelo adquirente e assinados pela sócia JANICE atestam a provisão dos recursos para a realização de tais pagamentos. Estes recursos foram irrefutavelmente necessários à PONTUAL para o pagamento das importações auditadas, pois seu saldo bancário restaria negativo nas três

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 R A Comercial 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.

ocasiões se não fosse pelo envio dos recursos por parte do adquirente R A COMERCIAL.

A Lei nº 10.637/2002, em seu artigo 27, define que a operação de comércio exterior realizada com recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste.

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 R A COMERCIAL como adquirente junto ao SISCOMEX. Todavia, a fiscalizada optou por omitir tais informações, mantendo a interveniente e provedora dos recursos indevidamente afastada de eventual responsabilização tributária.

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, havendo saldo suficiente para tanto em sua conta corrente (doc. 4 da impugnação, fls 344 e seguintes), inclusive a empresa operando mediante empréstimos contratados com instituições financeiras (fls 355 e balanços patrimoniais de fls 371 e seguintes) e estando seu capital social devidamente integralizado.

Com relação à “antecipação” 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”.

O auto de infração constituído com base em elemento absolutamente frágil, uma vez que os pagamentos efetuados pela R A Comercial 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 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

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.

conhecido. Se positivo o resultado, trata-se de uma presunção. *A presunção é, assim, o resultado do raciocínio do julgador, que 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 Tranches 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 o contrato de câmbio firmado 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 imposto 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

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.

terceiros e consequente pena de perdimento, estas não podem ser afastadas do tipo infracional em questão.

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

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 e 53 a 68)

1.455/76” (cf. Acórdão nº 3402002.2275, da 2ª Turma da 4ª Câmara 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:

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 Câmara 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.

A multa de 10% pela cessão de nome

Com relação ao argumento da Pontual sobre a impossibilidade de lhe ser atribuída a multa equivalente ao perdimento da mercadoria importada, uma vez que o artigo 33 da Lei n. 11.488/2007 trouxe, ao mesmo tipo infracional, penalidade diversa (10% - dez por cento - do valor da operação acobertada), entendo que lhe assiste razão.

Este tema, que vem dividindo o entendimento dos conselheiros da Terceira Seção de Julgamento do CARF, foi, a meu ver, impecavelmente enfrentado pelo Conselheiro Fernando Luiz Da Gama D'Eça, no Processo n. 10314.724447/201230, Acórdão n. 3402002.362, razão pela qual tomo emprestadas suas palavras:

Por derradeiro, entendo que com o advento da multa de 10% instituída pelo art. 33 da Lei nº 11.488/07 aplicável à hipótese de pessoa jurídica que ceder o nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários – não mais se justifica a aplicação ao importador ostensivo da multa de 100% prevista no art. 23, inc. V do Decreto-lei nº 1455/76, somente aplicável ao real comprador, interveniente ou responsável pela operação de importação, oculto “mediante fraude ou simulação”.

A aplicação cumulativa dessas sanções sobre a importadora ostensiva não somente viola o princípio da especialidade, como constitui um ilegal bis in idem.

Realmente, tratando-se de dispositivos legais que tipificam uma única conduta - “acobertamento” ou “ocultação” dos reais intervenientes ou beneficiários das operações de comércio exterior, evidenciase o conflito aparente de normas, que impõe a

observância do princípio da especialidade que por sua vez determina a prevalência da norma especial, não sendo lícito ao fisco cumulá-la ou agravá-la sequer pela via transversa de suposta solidariedade em penalidade aplicada a outro infrator, pois como expressamente determina o art. 100 do Decretolei nº 37/66, “in verbis”:

“Art. 100 – Se do processo se apurar responsabilidade de duas ou mais pessoas, será imposta a cada uma delas a pena relativa à infração que houver cometido.”

Considerando que para a caracterização dos atos típicos de interposição fraudulenta “há necessidade de dois sujeitos de direito distintos” (cf. Acórdão nº 320100398 da 1ª TO da 2ª Turma da 3ª Seção do CARF, Rec. nº 140.698, Proc. nº 12466 004068/200673, em sessão de 08/12/10, Rel. Cons. Alfredo Ribeiro Nogueira; cf. tb. Acórdão nº 320100.515 da 1ª TO da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, Rec. nº 344.701, Proc. nº 10936.000499/200813, em sessão de 01/07/10, Rel. Cons. Luciano Lopes de Almeida Moraes), parece evidente que a única multa aplicável à Recorrente seria a de 10% instituída pelo art. 33 da Lei nº 11.488/07, prevista para quem ceder o nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, caso não fosse elidida a presunção de interposição fraudulenta de terceiros pela suposta “não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados” (art. 23, § 2º do Decretolei nº 1455/76, na redação da Lei nº 10.637, de 30.12.2002).

Nesse sentido já decidiu esta C. Turma como se pode ver da seguinte e elucidativa ementa:

“ (...).

IMPORTAÇÃO – INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA – MULTA APLICÁVEL AO IMPORTADOR OSTENSIVO CESSÃO DE NOME PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE DA SANÇÃO IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO.

Com o advento da multa de 10% instituída pelo art. 33 da Lei nº 11.488/07, em face do princípio da especialidade da sanção, não mais se justifica a aplicação ao importador ostensivo da multa de 100% prevista no art. 23, inc. V do Decretolei nº 1455/76, sob pena de ilegal bis in idem.” (cf. Acórdão nº 3402002.262 da 2ª TO da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, Proc. nº 10314.724447/201230, em sessão de 23/04/14, Rel. Gilson Macedo Rosenburg Filho)

Ressalto ainda que tal entendimento em nada contradiz o quanto disposto no artigo 727, §3º do Regulamento Aduaneiro, cujo conteúdo estabelece que:

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 o caput não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias na importação ou na exportação. (grifei)

Ora, como destacado acima, com o advento da multa 10% do valor da operação peça cessão de nome (artigo 33 da Lei nº 11.488/07) esta passou a ser a penalidade aplicável ao importador ostensivo. Todavia, permanece existindo e sendo aplicável a perda de perdimento como penalidade atribuída ao importador oculto, nos exatos termos do artigo 23, inciso V e §3º do Decreto-lei n. 1.455/76. Vale dizer, a multa de 10% do valor da operação pela cessão de nome *não prejudica* a pena de perdimento das mercadorias na importação ou exportação, justamente como impõe do §3º do artigo 727 do Regulamento Aduaneiro. De fato, ambas as penalidades serão aplicáveis em caso de constatação de interposição fraudulenta, contudo sendo cada qual imposta para o respectivo infrator das normas aduaneiras, e não conjuntamente para um único sujeito passivo.

Dessarte, também por esse ponto, concluo que à Pontual, importadora ostensiva, não se aplica a penalidade imposta pelo artigo 23, inciso V e §3º do Decreto-lei n. 1.455/76, mas sim aquela de 10% do valor da operação peça cessão de nome (artigo 33 da Lei nº 11.488/07), devendo portanto ser cancelada, relativamente a este sujeito passivo, a presente autuação fiscal.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por dar provimento aos presentes recurso voluntários.

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 dos recursos voluntários.

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 R A COMERCIAL DE CONDIMENTOS E RAÇÕES 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 10/0420474-6, mesmo a quitação do câmbio sendo posterior ao registro da DI (e também à suposta venda das mercadorias importadas), ou seja, mesmo tratando-se de uma venda financiada pelo exportador estrangeiro, houve o provimento dos recursos por parte do adquirente para o pagamento da importação em questão. Tanto é que o saldo bancário da PONTUAL, considerando as três contas correntes informadas pela fiscalizada, ficaria negativo em R\$ 63.892,85 no dia da quitação do contrato de câmbio vinculado a tal importação (06/05/2010), se não fosse pelos pagamentos do adquirente dias antes das 3 "aquisições" feitas por este.

ii) Os mesmos fatos ocorreram em relação as demais Declarações de Importação.

iii) Desse modo, ao prover os recursos necessários à quitação do respectivo contrato de câmbio, a R A COMERCIAL tornou-se interveniente na operação. Mais que isso: passou a enquadrar-se na figura de adquirente por conta e ordem. E, assim, ao intervir na operação, a R A COMERCIAL passou a ser, portanto, 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 10/0420474-6, as quais foram escrituradas contabilmente como "à vista" (nota fiscal emitida em 18/03/2010 – Anexo 32), mas a própria fiscalizada, em resposta ao Fisco, disse ter recebido tal pagamento a prazo, entre 25/05 e 24/06/2010 (Anexo 29).

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 pagara por tais mercadorias antes das quitacoes dos respectivos contratos de câmbio (no caso das três DIs auditadas).

*Recibos entregues pelo adquirente e assinados pela sócia JANICE atestam a provisão dos recursos para a realização de tais pagamentos. Estes **recursos foram irrefutavelmente***

necessários à PONTUAL para o pagamento das importações auditadas, pois seu saldo bancário restaria negativo nas três ocasiões se não fosse pelo envio dos recursos por parte do adquirente R A COMERCIAL.

A Lei nº 10.637/2002, em seu artigo 27, define que a operação de comércio exterior realizada com recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste.

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 R A COMERCIAL como adquirente junto ao SISCOMEX. Todavia, a fiscalizada optou por omitir tais informações, 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 nº 1.455/1976 (grifos nossos):

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 R A COMERCIAL 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.

A R A COMERCIAL 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 3101-001.789 – 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 Câmara / 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 aos recursos voluntários**.

(assinatura digital)

Maria Aparecida Martins de Paula