



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

Processo nº 12466.000693/2007-27
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3201-002.402 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de setembro de 2016
Matéria II
Recorrente TEXAS TRADING DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 13/07/2005 a 20/07/2005

VÍCIO NO ATO ADMINISTRATIVO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A motivação e finalidade do ato administrativo são supridas quando da elaboração do relatório fiscal que detalham as conclusões do trabalho fiscal e as provas dos fatos constatados. As discordâncias quanto às conclusões do trabalho fiscal são matérias inerentes ao Processo Administrativo Fiscal e a existência de vícios no auto de infração deve apresentar-se comprovada no processo.

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS. INCOMPETÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 2 DO CARF.

Este Colegiado é incompetente para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade das leis tributárias.

IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENA DE PERDIMENTO PREVISTA NO DL 1.455/76, ART. 23, INCISO V.

Ficam sujeitas a pena de perdimento as mercadorias importadas cuja operação foi realizada por meio de interposição fraudulenta, conforme previsto no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

IMPOSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA NO VALOR DA MERCADORIA. ART. 23, § 3º DO DECRETO-LEI Nº 1.455/76.

Não sendo possível a aplicação da pena de perdimento, em razão das mercadorias já terem sido dadas a consumo ou por qualquer outro motivo, cabível a aplicação da multa de conversão da pena de perdimento, prevista no art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE DA MERCADORIA IMPORTADA. ART. 95, INCISO V, DO DL 37/66.

Responde pela infração conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importador, nos termos previstos no art. 95, inciso V, do Decreto-Lei nº 37/66.

SUBFATURAMENTO. IMPOSTOS DEVIDOS NA IMPORTAÇÃO. LANÇAMENTO.

Incide os impostos devidos na importação sobre as diferenças apuradas entre os preços declarados e os efetivamente praticados, nos termos da legislação tributária vigente com os acréscimos legais devidos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 13/07/2005 a 20/07/2005

LANÇAMENTO EM DUPLICIDADE. CANCELAMENTO. APRESENTAÇÃO DA IMPUGNAÇÃO.

Uma das autuações realizadas em duplicidade deve ser cancelada, mantendo-se aquela cuja impugnação foi primeiro apresentada.

Recurso de Ofício e Voluntário Negados

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Pedro Rinaldi e Oliveira Lima, Tatiana Josefovicz Belisário e Cássio Schappo que davam provimento ao recurso voluntário. O Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima ficou de apresentar declaração de voto.

Winderley Moraes Pereira - Presidente Substituto e Relator.

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Mércia Helena Trajano Damorim, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, José Luiz Feistauer de Oliveira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisario, Cassio Schappo e Winderley Moraes Pereira.

Relatório

Por bem descrever os fatos adoto, com as devidas adições, o relatório da primeira instância que passo a transcrever.

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para constituição de crédito tributário no valor de R\$ 2.838.880,58 referente a multa prevista no art. 23, § 3º, do Decreto-lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002.

Do Relatório de Ação Fiscal, que integra o auto de infração, se extrai que a fiscalização concluiu que as importações registradas em nome da autuada foram realizadas com a ocultação do real adquirente das mercadorias, por meio de interposição fraudulenta de terceiro, com o uso de simulação. As razões que levaram a fiscalização a essa conclusão foram as seguintes:

- Há incompatibilidade entre o Patrimônio Líquido da empresa e o valor transacionado no comércio exterior, o que demonstra a falta de capacidade econômica da autuada.*
- Foram constatados depósitos de elevados valores em sua conta corrente, com saques em valores quase idênticos, em datas coincidentes às dos registros de Declarações de Importação, todos registradas na modalidade de importação normal, ou seja, diretas.*
- Análise de sua conta-corrente comprova que as operações de comércio exterior foram realizadas com recursos de terceiros, pois sem os depósitos realizados a empresa não poderia arcar com as despesas aduaneiras, conforme demonstrativo de fluxo financeiro anexado.*
- A empresa informa, inicialmente que os depósitos se referem a adiantamentos de clientes, conforme duplicatas anexadas e que tinham por finalidade o pagamento de despesas relativas às importações.*
- As duplicatas não possuem número da fatura.*
- Em muitas duplicatas não há relação entre o devedor e o destinatário das mercadorias constante da nota fiscal de saída.*
- As datas de vencimento das duplicatas coincidem com as datas dos depósitos em conta-corrente, porém não se referem a pagamento de duplicatas e sim a depósitos.*
- Foi caracterizada a interposição de pessoas, pois a Texas não seria a real adquirente das mercadorias importadas, não havendo venda de mercadorias. Neste aspecto a fiscalização observa que a emissão de duplicatas sem efetiva venda é ilícito penal previsto no art. 172 do Código Penal Brasileiro.*

A fiscalização registra que a simulação engendrada pela autuada causa prejuízos aos Estados, em função do não pagamento de ICMS, e à União, pois os valores praticamente iguais entre as notas fiscais de entrada e de saída, estas correspondentes aos valores das notas fiscais de entrada acrescidos quase que somente das despesas aduaneiras, determinam um lucro mínimo, com reflexos negativos no IRPJ, CSLL, além do ISS devido aos Municípios. Também há redução no pagamento de IPI em função da não equiparação do

comprador a estabelecimento industrial e pelo fato de o valor importado ser praticamente igual ao valor de venda. Existe ainda apropriação indevida de crédito de IPI relativo a empresas optantes pelo SIMPLES e de PIS/PASEP e COFINS de empresas optantes pelo Lucro Presumido e pelo SIMPLES.

O relatório fiscal conclui pela caracterização de dano ao Erário, por não ser a Texas Trading do Brasil Ltda a real adquirente das mercadorias importadas, aplicando-se assim, o disposto no art. 23, V, do Decreto-lei nº 1.455/1976, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. Em razão de as mercadorias já terem sido consumidas ou não localizadas, exige-se a multa prevista no § 3º do art. 23 do mesmo Diploma legal.

O crédito tributário constituído no presente processo se refere à parte do total apurado (planilha de fls. 13 a 23) onde não foi identificado nenhum responsável solidário. Para as importações as quais foram identificados os responsáveis solidários, foram formalizados processos próprios (v. fls. 5).

Regularmente cientificada por via postal (AR às folhas 376), a interessada apresentou impugnação tempestiva de folhas 377 a 390, anexando os documentos de folhas 391 a 425.

A impugnante alega, preliminarmente, que em 30/03/2007, data anterior à ciência do auto de infração do presente processo, foi cientificada pela Alfândega do Porto de Itaguaí de auto de infração exigindo Multa Proporcional ao Valor Aduaneiro para uma série de Declarações de Importação coincidentes com as ora autuadas, conforme documento anexado, fato que caracteriza um bis in idem, que totaliza um valor de R\$ 1.201.529,95. Informa que já apresentou impugnação tempestiva àquele auto de infração e requer a exclusão de todas as Declarações de Importação já autuadas por aquela unidade.

Discorda da conclusão da fiscalização de que teria praticado a “ocultação do real importador”, pois, conforme demonstra sua movimentação contábil, registrou os recebimentos a título de “adiantamento de clientes”, fato que comprova que não havia intenção em ocultar a origem dos créditos.

Alega que as operações que realizou foram importações por encomenda, conforme posteriormente definido pela Lei nº 11.281/2006, art. 11, não se caracterizando importação por conta e ordem e muito menos interposição fraudulenta.

Entende que o art. 106 do Código Tributário Nacional deve ser aplicado para o uso de lei mais benéfica ao contribuinte, como é o caso em questão que não está definitivamente julgado.

Defende que a importação por encomenda é figura jurídica que sempre existiu e existirá no ordenamento brasileiro e no Direito Internacional, portanto não se pode argumentar que a Lei nº 11.281/2006 foi regulamentada pela IN SRF nº 634/2006, que, extrapolando os limites legais, impõe restrições à importação sob encomenda. Ademais, a maior parte das importações realizadas são anteriores à publicação da IN SRF nº 634/2006 (que foi editada em 24.3.2006). Dessa forma, não ha' como descaracterizar a circunstância de importação sob encomenda, sob o argumento de não atendimento dos requisitos instituídos posteriormente por essa IN SRF 634/06. (destaque do original)

Tece considerações sobre as operações por encomenda e desaprova as determinações da IN SRF nº 634/2006, por entender que afrontam a ordem constitucional vigente.

Registra que o próprio agente fiscal indica que as notas fiscais de saída não são iguais aos valores das notas fiscais de entrada, demonstrando claramente a existência de resultado pela intermediação da venda por encomenda.

Justifica o uso de empresas trading companies por outras empresas em função de sua especialidade e interesse fiscal, defendendo não se caracterizar fraude e sim planejamento tributário.

Defende que não há caracterização de dano ao Erário, pois o ICMS é devido ao Estado de domicílio do importador e não no qual as mercadorias foram entregues ou desembarçadas. Além disso, a lei que instituiu nova tributação pelo IPI aos mencionados fatos não estava em vigor à época das importações. Relembra que apenas a INSRF 634/06 normatizou o entendimento segundo o qual o encomendante não pode adiantar recursos para a consecução de sua encomenda.

Registra que não foram mencionados quais seriam os possíveis beneficiários, posto que o auto foi lavrado sem a existência de nenhum responsável solidário.

Requer a decretação de improcedência do auto de infração e a exoneração de sua responsabilidade."

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento considerou procedente em parte o lançamento, exonerando crédito tributário no valor de R\$ 1.201.531, em razão da exigência em duplicidade. A decisão foi assim ementada.

Assunto: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 13/07/2005 a 20/07/2006

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO.

MERCADORIA CONSUMIDA. MULTA IGUAL AO VALOR DA MERCADORIA.

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, infração punível com a pena de perdimento. Aplica-se a multa igual ao valor da mercadoria caso tenha sido entregue a consumo.

Assunto: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 13/07/2005 a 20/07/2006

LANÇAMENTO EM DUPLICIDADE. CANCELAMENTO. APRESENTAÇÃO DA IMPUGNAÇÃO.

Uma das autuações realizadas em duplicidade deve ser cancelada, mantendo-se aquela cuja impugnação foi primeiro apresentada.

Lançamento Procedente em Parte."

Cientificadas da decisão, as Empresas Texas Trading interpôs Recurso Voluntário.

Inicialmente a Recorrente pede que seja afastada a multa de conversão da pena de perdimento sob o argumento que a penalidade de 10% prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 e no restante do recurso repisa as alegações já apresentadas na impugnação.

Ao final do recurso a Recorrente alega a improcedência da multa de conversão da pena de perdimento e de forma subsidiária, caso este não seja o entendimento da turma julgadora a redução da multa a 10% do valor do em razão da aplicação da pena de cessão de nome em substituição a multa de 100% pela conversão da pena de perdimento.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Winderley Moraes Pereira, Relator.

Os recursos de ofício e voluntário são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade, merecendo, por isto, serem conhecidos.

Ofensa a princípios constitucionais e vícios no ato administrativo do lançamento

Inicialmente afasto as alegações de ofensa aos princípios constitucionais que não são possíveis de apreciação por parte deste colegiado, em razão da sua incompetência para decidir sobre a constitucionalidade de lei tributária. Conforme a súmula CARF nº 2, publicada no DOU de 22/12/2009.

“Súmula CARF nº 2

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

Em sede preliminar é alegada a existência de vícios no ato administrativo que não teria atendido aos requisitos de motivação e finalidade.

Não vislumbro assistir razão as alegações do recurso. O auto de infração teve origem em auditoria realizada pela Fiscalização da Receita Federa, fartamente detalhada em relatório fiscal, onde consta a motivação para o lançamento e as provas que conduziram a autoridade autuante à lavratura do auto de infração.

A Recorrente foi cientificada da exigência fiscal e apresentou impugnação que foi apreciado em julgamento realizado na primeira instância. Irresignada com o resultado do julgamento da autoridade a quo, foi interposto recurso voluntário, rebatendo as posições adotadas pela autoridade de primeira instância, combatendo as razões de decidir daquela autoridade, portanto, as motivações para o lançamento, bem como, as do julgamento na primeira instância foram claramente identificadas. Com todo este histórico de discussão administrativa, não se pode falar em cerceamento de direito de defesa ou quaisquer outros vícios no lançamento ou no julgamento da primeira instância, todo o procedimento previsto no

Decreto 70.235/72 foi observado, tanto quanto ao lançamento tributário, bem como, o devido processo administrativo fiscal.

Da operações realizadas pela Texas Trading por conta e ordem da Palani Bazar

A lide gira em torno da exigência da conversão em multa da pena de perdimento aplicada a mercadorias importadas por intermédio de interposição fraudulenta, ao arrimo que a empresa importadora Texas Trading teria realizado as operações em nome de terceiros, sendo as informações ocultadas dos controles legais pertinentes. A autuada, em sua defesa, alega a licitude dos recursos utilizados e a atuação de boa-fé nas operações.

A Fiscalização Aduaneira justificou o lançamento na falta de comprovação de origem dos recursos, afirmando que a operação foi orquestrada com o objetivo de usufruir benefícios fiscais indevidos e que os documentos contábeis e fiscais apresentados pela Texas Trading não comprovaram a origem dos recursos utilizados nas operações de importação.

No caminho para esclarecer os fatos faço um breve relato sobre a legislação e os conceitos aduaneiros envolvidos nas operações de comércio exterior, a ocultação de intervenientes e a interposição fraudulenta.

O controle aduaneiro, a ocultação dos intervenientes e a interposição fraudulenta

O controle aduaneiro é matéria relevante em todos os países e a comunidade internacional busca de forma incessante o controle das mercadorias importadas, de forma a garantir a segurança e a concorrência leal dentro das regras econômicas e tributárias. Desde da edição do Decreto-Lei 37/66, o Brasil busca coibir as irregularidades na importação. Este diploma legal, determinava a conferência física e documental da totalidade das mercadorias importadas. Com o crescimento da economia nacional, a crescente integração do País no plano internacional e o aumento significativo das operações de comércio exterior. O Estado Brasileiro, decidiu modificar os controles que até então vinha exercendo sobre a importação, desenvolvendo controles específicos que se adequassem ao incremento das operações na área aduaneira. A solução veio com a entrada em produção do Siscomex-Importação em janeiro de 1997. A partir deste sistema, os controles de despacho aduaneiro de importação passaram a utilizar canais de conferência, que determinaram níveis diferentes de controles aduaneiros. Desde um controle total durante o despacho aduaneiro, com conferência documental, física das mercadorias e avaliação do valor aduaneiro até a um nível mínimo de conferência.

Ao modernizar o seu sistema de controle aduaneiro o País flexibilizou o controle individual das mercadorias importadas, mas, daí nasceu a necessidade de também trabalhar o controle em nível de operadores de comércio exterior. A partir desta premissa foram definidos controles aduaneiros em dois momentos distintos. O primeiro, anterior a operação de importação, quando é exigido uma habilitação prévia da empresas interessada em operar no comércio exterior. Este controle busca avaliar a idoneidade daquelas empresas que

pretendem operar no comércio, e atualmente esta disciplinado na Instrução Normativa da SRF nº 228/2002.

Apesar deste controle ser preferencialmente em momento anterior as operações. Existem situações em que não é suficiente para impedir operações irregulares. Para coibir estas irregularidades a Fiscalização Aduaneira também atua em momento posterior ao desembaraço aduaneiro, buscando identificar irregularidades nas operações realizadas. O caminho adotado vem sendo o de confirmar a idoneidade das empresas envolvidas nas operações e investigar a origem dos recursos utilizados.

A ocultação dos reais intervenientes ou a falta de comprovação da origem dos recursos configura, por força legal, dano ao erário, punível com a pena de perdimento das mercadorias, nos termos definidos no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

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

...

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

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

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)"

O art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76 trata de duas situações distintas a primeira de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação e outra a interposição fraudulenta de terceiros que pode ser comprovada ou presumida nos termos previstos no art. 22, § 2º, do Decreto-lei nº

1.455/76. A existência de uma das duas situações, quando comprovadas pelo Fisco, ensejam a aplicação da penalidade de perdimento.

Matéria que suscita controversa é se a comprovação da origem dos recursos, utilizados na operação de comércio exterior, afastaria a aplicação de penalidades. Tal argumento não encontra respaldo na legislação que disciplina a matéria. Nos termos do art. 23, inciso V do Decreto-Lei nº 1.455/76, o dano ao erário, punido com a pena de perdimento da mercadoria, ocorre quando a informação sobre os reais responsáveis pela operação de importação é deliberadamente ocultada dos controles fiscais e alfandegários, por meio de fraude ou simulação. A partir da determinação legal é inconteste que se a Fiscalização Aduaneira prova que determinada operação declarada ao Fisco não corresponde a realidade dos fatos, resta evidenciada o dano ao erário e o perdimento da mercadoria.

A comprovação da origem dos recursos afasta a presunção da interposição fraudulenta, mas de forma alguma é suficiente para afastar as outras previsões da norma que trata da ocultação dos reais intervenientes na operação de importação. Quando a origem dos recursos não esta comprovada presume-se a interposição fraudulenta, quando comprovada nos autos, cabe a Fiscalização provar a ocultação dos reais adquirentes da operação de importação, para a aplicação da penalidade de perdimento das mercadorias nos termos do art. 22 do Decreto-Lei nº 1.455/76.

É mister salientar, que não são todas as operações por conta e ordem de terceiros são consideradas infração aduaneira. O art. 80 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 estabeleceu a possibilidade de pessoas jurídicas importadoras atuarem em nome de terceiros por conta e ordem destes. Os procedimentos a serem seguidos nestas operações estão atualmente disciplinados na IN SRF nº 225/02.

Considerando a possibilidade de importações, com a intervenção de terceiros, fato previsto em lei e disciplinado pela Receita Federal, torna mais forte a pena a ser aplicada quando importador e real adquirente, utilizando de fraude ou simulação oculta esta operação do conhecimento dos órgãos de controle aduaneiro, visto que, o fato de não seguir as determinações normativas para as importações por conta e ordem, acarretam prejuízo aos controles aduaneiros, fiscais e tributários.

A par de toda a discussão sobre a aplicação da pena de perdimento da mercadoria por dano ao erário, a matéria ainda não fica totalmente resolvida, visto que em determinadas situações, a pena de perdimento por diversos motivos não pode ser aplicada. Aqui temos um empecilho ao cumprimento da norma, já que impedida de aplicar o perdimento, se não existir outra pena possível, equivaleria a uma ausência de punibilidade, o que poderia além do prejuízo não ser ressarcido, estimular futuros atos ilícitos, diante da não aplicação da pena aos infratores. Tal fato não ficou desconhecida pelo legislador, que de forma lúcida, criou a possibilidade da conversão da pena de perdimento em multa, no valor de 100% do valor da mercadoria, conforme previsto art. 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Diante do arcabouço legal que trata a matéria, fica cristalino a procedência da aplicação da pena de perdimento, nas situações em que for comprovada a ocultação dos reais adquirentes da operação de importação, bem como a conversão da pena de perdimento em multa. Tal posição já é matéria assentada neste Conselho, conforme se verifica nos acórdãos nº 9303-001.632, 3201-00.837 e 3102-00.792.

Resolvida a questão da legalidade da imputação, passo a analisar a situação fática que culminou na aplicação da penalidade ora combatida.

Impossibilidade de substituição da multa de perdimento em razão da multa de 10% prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

Além, das penas referentes ao perdimento da mercadoria, a interposição fraudulenta também gera a aplicação da penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

"Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996."

De acordo com este mandamento legal, a pessoa jurídica que cede o nome para realização de operações de comércio exterior de terceiros fica sujeita a multa de 10% do valor da operação.

Questão reiteradamente discutida é a alegação que a penalidade prevista no art. art. 33 da Lei nº 11.488/2007 afasta a aplicação da multa de perdimento e conversão da multa, nos casos de interposição fraudulenta, previsto no art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

A matéria foi disciplinada no art. 727, § 3º do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 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."*

A determinação do § 3º deixa cristalino que a multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/07 não prejudica a aplicação da pena de perdimento, assim não existe substituição das penalidade, tampouco, revogação das penalidades previstas no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76 por esta nova multa.

A operação de importação realizada pela Texas Trading e o envolvimento da empresa Palani Bazar.

A Fiscalização identificou, amparada em diversas informações e documentos fiscais, as operações da empresa Texas Trading. O trabalho da auditoria da Receita Federal foi detalhado e consegue comprovar de forma inequívoca, o modo de operação para ocultar dos controles aduaneiros os reais adquirentes das mercadorias importadas. A seguir detalho informações extraídas do Termo de Verificação Fiscal que motivaram o lançamento (fls. 7 a 24), que ao meu sentir comprovam os fatos apurados pela Autoridade Autuante.

Conforme determinado pelo Sr. Superintendente da 7ª Região Fiscal, com base em informações fornecidas por setores ligados àquela autoridade (fls 24/29), e depois de verificarmos junto a nossa base de dados a existência de indícios de incompatibilidade entre o Patrimônio Líquido da empresa e o volume transacionado no comércio exterior, no dia 23 de março de 2006 comparecemos na sede da empresa e fornecemos o respectivo Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e o Termo de Início de Fiscalização (fls 30/35).

Após recebermos os documentos solicitados no Termo de Início de Fiscalização, observamos várias irregularidades na escrituração dos livros contábeis, as quais não nos permitiriam uma análise adequada. Desta forma, emitimos o Termo de Reintimação Fiscal N° 01 (fls 30/37) e devolvemos toda a documentação para a devida correção.

Analizando-se a nova documentação fornecida, observamos no Balancete de Verificação do 1º trimestre/2004 que o valor de F1\$ 85.000,00 foi debitado na conta "Máquinas, Equipamentos e Ferramentas" e o mesmo valor foi creditado na conta "Outros Débitos c/Sócios, Administradores e Pessoas". No Balancete de Verificação do 2º trimestre/2004, nota-se que as contas acima citadas foram encerradas e que o referido valor foi integralizado como Capital Social. Analisando-se o Livro Razão do 2º trimestre/2004 (fls 83/85) encontramos:

*(a) para a conta "Máquinas, Equipamentos e Ferramentas":
(a.1) um débito de R\$10.000,00 referente a receita na venda de*

máquina, sendo o mesmo valor creditado na conta "Lucros na Alienação de Imobilizado";

(a.2) um crédito de Fl\$ 95.000,00 referente a pagamento de nota fiscal à Nestlé do Brasil, sendo que o referido valor foi debitado na conta bancos;

(b) para a conta "Outros Débitos c/Sócios, Administradores e Pessoas", um débito de R\$ 85.000,00, sendo o mesmo valor creditado na conta de integralização de capital social.

Examinando-se os Balancetes de Verificação de 2004 e 2005 (fls 86/99), notamos que assim que a empresa começou a operar no comércio exterior (39 trimestre/2005) passaram a ocorrer altos depósitos nas contas bancárias da empresa, bem como notamos em tais contas que os saques efetuados eram quase idênticos aos depósitos realizados. Além deste fenômeno, percebemos a existência da conta "Adiantamentos de Clientes" a partir do momento que a empresa começou a operar no comércio exterior. Ao se esquadriar os Balanços Patrimoniais de 2004 e 2005, detectamos a incompatibilidade entre o Patrimônio Líquido e os volumes transacionados no comércio exterior, revelando-se, assim, a falta de capacidade econômica da empresa. Desta forma, face aos fones indícios de que a empresa estava operando com recursos monetários de terceiros, indicando, portanto, que a fiscalizada não era a real adquirente das mercadorias importadas, mantivemos a fiscalização e emitimos o Termo de Intimação Fiscal nº 02 (fls 133/135).

...

07 Ao analisarmos os Balancetes de Verificação referentes aos 1º e 2º trimestres de 2006 (fls100/109), verificamos a ocorrência dos mesmos fenômenos que aconteceram a partir do momento que a empresa começou a operar no comércio exterior, ou seja, os saques efetuados nas contas bancárias eram quase idênticos aos depósitos realizados, bem como notamos a existência da conta "Adiantamento de Clientes".

Ao se compulsar os Balanços Patrimoniais do 1º e 2º trimestres de 2006, confirmou-se a total falta de capacidade econômica da empresa para realizar as operações de comércio exterior registradas em nossa base de dados, conforme se observa no demonstrativo abaixo:

Patrimônio Gastos com Patrimônio

Período Líquido Inicial I Importações (2) \$ Líquido Final I

3º Trim/05 92.062,64 1.676.261,00 (22.580,45

4º Trim/05 (22.580,45 3.259.693,00 I (565.470,98

1º Trim/06 (565.470,98 3.523.916,00 I (937.856,52

2º Trim/06 (937.856,52) 428.557,00 I (928.681,25

(1) Valores obtidos no Balanço Patrimonial (fls 110/131)

(2) Valores obtidos no Sistema Lincefisco (fls 132)

Ao se analisar os documentos enviados para a comprovação dos ingressos de recursos monetários ocorridos na empresa através da conta corrente do Banco do Brasil, fica comprovado que as operações de comércio exterior foram realizadas utilizando-se

recursos monetários de terceiros. Inicialmente, verifica-se na correspondência enviada pela empresa que a mesma nos informa que os recursos monetários que ingressaram na referida conta corrente referem-se ao recebimento de adiantamentos de clientes identificados nas cópias das duplicatas anexadas e que tais adiantamentos de recursos monetários tinham por finalidade o pagamento das despesas relativas às importações de mercadorias realizadas (fls 139 - item 2). Pesquisando-se o Livro Razão do Banco do Brasil (fls 186/221) e os extratos de conta corrente do referido banco que nos foram enviados (fls 222/253), verifica-se que até o início de mês de julho/05 o saldo da respectiva conta era igual a zero. A partir do dia 06/07/05 é que tal conta passa a receber os depósitos dos “clientes” da empresa.

Analizando-se as duplicatas remetidas como documentos comprobatórios dos recursos monetários que ingressaram na empresa, verifica-se que nenhuma delas possui o número da respectiva fatura (fls 254/326). Conforme DEMONSTRATIVO DAS OPERAÇÕES EFETUADAS gerado pela fiscalização (fls 327/361), diversos valores referentes as duplicatas que nos foram enviadas foram contabilizados como adiantamento de clientes. Para as demais duplicatas, as quais foram creditadas na conta “Duplicatas a Receber”, ao se analisar o demonstrativo gerado pela fiscalização, verifica-se que não há nenhuma relação entre os devedores das duplicatas emitidas com os destinatários das mercadorias constantes nas notas fiscais de saída. Também se nota que os vencimentos de todas as duplicatas coincidem com as datas dos depósitos efetuados na conta corrente do Banco do Brasil. Entretanto, ao se examinar tais extratos de conta corrente, verifica-se que todos os lançamentos são referentes a depósitos, não se referindo, nenhum deles, a recebimento de títulos. Nota-se, ainda, no demonstrativo ora anexado, que logo após os depósitos, e até na mesma data, há pagamento de despesas aduaneiras (impostos e câmbio). Desta forma, fica comprovado que os recursos monetários depositados na conta corrente da fiscalizada na realidade são adiantamentos feitos pelos “clientes” da empresa para pagamento dos gastos aduaneiros com as importações efetuadas, caracterizando-se, assim, a interposição de pessoa, não sendo, portanto, a empresa Texas Trading a real adquirentes das mercadorias importadas, não havendo, dessa forma, venda de mercadorias.

Os exemplos, aqui apresentados, não citam todas as apurações realizadas pela Fiscalização, mas comprovam a existência de um esquema fraudulento, com objetivo de ocultar dos controles aduaneiros os reais adquirentes das mercadorias.

A Recorrente, ao questionar as conclusões da Fiscalização sobre a falta de comprovação da origem dos recursos, alega a existência de operações por encomenda e não por contra e ordem. Entendo que a Fiscalização demonstra de forma clara e com provas suficientes,

que a Texas Trading não possuía recursos para realizar as operações e portanto, correta a presunção aplicada de interposição fraudulenta.

A autoridade fiscal tem o ônus da comprovação dos fatos quando da realização do lançamento tributário. O auto de infração foi motivado pelas provas obtidas pelo Fisco que comprovam a diferença entre os valores declarados e aqueles realmente praticados nas operações de importação. A Recorrente para contrapor as argumentações e provas trazidas pela Fiscalização necessita identificar de forma cristalina os reais valores praticados, trazendo os documentos necessários para embasar a sua afirmação, que podem ser contratos comerciais, trocas de mensagens, cartas emitidas entre fornecedor e adquirentes e tantos outros documentos que poderiam ser apresentados para justificar o valor declarado ao Fisco. Entretanto, a Recorrente não apresenta nenhum documento que possa comprovar as suas afirmações. A simples alegação sem a apresentação de documentação comprobatória não é suficiente para alterar a exigência fiscal.

Analizando a situação da necessidade da prova, lembro a lição de Humberto Teodoro Júnior. “Não há um dever de provar, nem à parte contrária assiste o direito de exigir a prova do adversário. Há um simples ônus, de modo que o litigante assume o risco de perder a causa se não provar os fatos alegados dos quais depende a existência de um direito subjetivo que pretende resguardar através da tutela jurisdicional. Isto porque, segundo máxima antiga, fato alegado e não provado é o mesmo que fato inexistente.”¹

Recurso de ofício

Quanto ao Recurso de Ofício, a decisão de piso decidiu por exonerar parte do lançamento, em razão da duplicidade do lançamento, visto que diversas Declarações de Importação foram objeto de exigência no auto de infração nº 0717800/00031/07, controlado no Processo Administrativo 11684.000326/2007-96, pelos mesmos motivos da presente exigência fiscal. A decisão de piso detalhou assim a exigência em duplicidade.

Cabe razão à impugnante em relação à autuação em duplicidade relativamente a algumas das Declarações de Importação, por parte de unidades distintas da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Como se pode constatar pelas cópias do processo nº 11684.000326/2007-96, de folhas 439 a 448, a Alfândega no Porto de Sepetiba autuou a interessada, por meio do auto de infração nº 0717800/00031/07, em razão dos mesmos fatos e enquadramento legal do auto de infração do presente processo, para as operações amparadas pelas Declarações de Importação de números 06/0218109-1, 06/0219510-6, 06/0223969-3, 06/0224208-2, 06/0224287-2, 06/0242954-9, 06/0242955-7, 06/0242956-5, 06/0242957-3, 06/0258302-5, 06/0258303-3, 06/0258478-1, 06/0258479-0, 06/0258480-3, 06/0258481-1, 06/0258482-0, 06/0464760-8, 06/0464761-6, 06/0464762-4, 06/0552331-7, 06/0552332-5, 06/0552333-3, e 06/0552404-6. Considerando-se que a apresentação da impugnação ao auto de

¹ Huberto Teodoro Júnior, Curso de Direito Processual Civil, 41ª ed., v. I, p. 387.

infração nº 0717800/00031/07 ocorreu em data anterior (30/04/2007) à do auto de infração do presente processo (02/05/2007), neste devem ser canceladas as autuações em duplicidade, exonerando crédito tributário no valor de R\$ 1.201.531,00.

Entendo, correto a decisão adotada pela decisão de piso. Comprovando que parte da exigência ocorreu em duplicidade, correto o procedimento de cancelar a parte do lançamentos que já foi objeto de lançamento não existindo reparo a ser feito na decisão da primeira instância.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento aos recursos de ofício e voluntário.

Winderley Moraes Pereira

Declaração de Voto

Conselheiro – Pedro Rinaldi de Oliveira Lima

Conforme as provas, documentos e petições juntados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se esta declaração de voto.

Com respeito e admiração às colocações do nobre colega Conselheiro Relator, venho por meio desta declaração de voto **expressar entendimento divergente apresentado em sessão e vencido pelo voto de qualidade.**

Como bem relatado, o A.I. foi lavrado principalmente com fundamento no Art 23, V, do Decreto 1.455/76, que estabelece a ocorrência do Dano ao Erário por interposição fraudulenta para ocultação de terceiros em eventual não comprovação **da origem de recursos, transferências e recursos próprios para realização das operações de importação.**

A conclusão da fiscalização foi a de que a Texas Trading era interposta de um "real adquirente" em um esquema fraudulento de importação de mercadorias com o intuito de suprimir tributos e conseqüente dano ao erário, principalmente por ter constatado possível

incapacidade econômica desta empresa e proximidade de datas de débitos, créditos, depósitos, duplicatas e notas fiscais.

O Art. 23 do DL 1.455/76, capitulação principal deste procedimento, tem como núcleo do tipo a conduta dolosa de ocultar o real adquirente de mercadorias importadas, que promove a entrada de mercadoria por meio de fraude.

A não comprovação da origem dos recursos empregados nas operações de comércio exterior poderia **caracterizar a presunção** somente se houvesse ocorrido a capitulação expressa e motivada do §2.º do Art. 23 do DL 1455/76 (Lei 10637/02).

Por raciocínio lógico diretamente inverso, a comprovação de recursos próprios é suficiente para **descaracterizar a presunção** de interposição fraudulenta de terceiros para ocultar sujeito passivo (real adquirente).

A partir desta exclusão da presunção na avaliação da ocorrência ou não da interposição fraudulenta, é necessário que esteja presente o elemento subjetivo do tipo e os demais requisitos para que a conclusão pela ocorrência da interposição fraudulenta tenha validade. Este elemento subjetivo, em resumo, se concretiza na vontade consciente e na intenção de reduzir tributo e causar prejuízo ao fisco para auferir ganho econômico, conforme Art. 72 da Lei 4502/64.

Neste contexto, a operação comercial e a estrutura societária teria de causar ilusão e ter exagerada distinção entre a realidade e a aparência, ou seja, o interposto não teria real interesse nas importações e os reais adquirentes não poderiam "aparecer" nas operações. Aos reais adquirentes são destinadas as mercadorias e o interposto nada mais faz do que ser interposto, uma proteção aos reais adquirentes, uma empresa ou pessoa que suportaria todas as perseguições patrimoniais e penais.

Não é possível constatar fraude e **dano ao erário** sem que ao menos tenham sido juntadas provas de quebra da cadeia de recolhimento do IPI, falta de destaque do tributo e consequente ausência do recolhimento do tributo nas demais etapas de comercialização da mercadoria importada. É o que poderia justificar possível ocultação do sujeito passivo na importação.

O Auditor Fiscal descreve “Conversão do Perdimento em Multa Impossibilidade de Apreensão de Mercadoria”, mas não existem sequer fatos que possam subsumir às disposições legais que poderiam fundamentar a lavratura do Auto de Infração. Não há fundamento, objeto ou razão para o Auto de Infração prosperar.

Compulsando os autos, verifica-se que o auto de Infração de fls. 02 foi lavrado sem a autuação da pessoa jurídica que, em tese, seria a real adquirente. Além disso, os sócios não foram intimados da autuação e tampouco cientificados dos fatos e documentos coligidos aos autos. Em consequência, não apresentaram a impugnação.

Em casos como este, que causam prejuízo ao contribuinte com penalidades severas, uma das formas de suprir a deficiência do lançamento seria por meio de auto de infração ou notificação de lançamento complementar, conforme previsto no § 3º do art. 18 do PAF, situação que não ocorreu.

Com base nessas considerações, fica demonstrado que, em relação ao suposto real adquirente, não houve instauração do litígio.

Sobre a legislação correlata, a norma que trata da responsabilidade pela penalidade em apreço, é a prevista no art. 95 do Decreto lei nº 37, de 1966, a seguir reproduzido:

"Art.95 Respondem pela infração:

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

[...]

V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora."

Ora, se há dispositivo expresso que confere a responsabilidade para responder de forma conjunta ou isoladamente ao adquirente da mercadoria, logicamente não há como responsabilizar isoladamente a suposta empresa interposta.

Não faz sentido e seria uma leitura equivocada do dispositivo legal elencado nos autos, concluir que a interposição fraudulenta possa ser configurada pela atividade fraudulenta de somente uma pessoa. Necessariamente este tipo legal exige o conluio e este, exige a participação fraudulenta de 2 ou mais pessoas.

Se é verdade que a Texas dispunha de recursos próprios para dar curso às operações de comércio exterior que foram objeto da autuação ora discutida, isso já seria suficiente para afastar o enquadramento da fiscalização.

O fato da Texas emitir notas fiscais de venda ou duplicatas das mercadorias importadas em proximidade de débitos e créditos de seus clientes, não tem qualquer relevância para fins de caracterização da importação por conta e ordem de terceiros de forma fraudulenta.

E dentro desta linha de raciocínio está uma das principais razões pela qual o contribuinte merece interpretação favorável, uma vez que não há nos autos uma prova comercial mais contundente de que estaria se tratando de outra modalidade de importação que não a realizada pelo contribuinte, a prova de que o real adquirente realmente tenha encomendado a mercadoria.

Nem sequer se sabe quem seria o real adquirente porque este não está nos autos.

Apresenta-se nesta declaração de voto entendimentos convergentes com a clássica formulação doutrinária fato-valor-norma, que nas palavras do Ilustre Professor Doutor Ives Gandra Martins em "Uma Teoria do Tributo" (fls. 436), defende que "tal formulação somente teria sentido, na medida em que a valoração do fato seja feita em coerência com a lei natural, não sendo suficiente apenas o ato de valorar, mas o do valorar corretamente, único caminho para a identificação entre o direito natural e o direito positivo".

Diante de ausência de motivação do lançamento, erro material no lançamento por não autuar o real adquirente e ausência de provas do possível conluio e principalmente da possibilidade de existir um "real adquirente", está evidente o conflito com o disposto no art. 93, inciso IX da Constituição Federal, bem como ao prescrito no art. 31 do Decreto n. 70.235/723 e art. 2.º da lei n. 9.784/99,

Importante citar a Solução de Consulta Interna n.º 9 Cosit - Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal, que prevê expressamente que eventual erro na qualificação dos sujeitos passivos solidários podem implicar a nulidade do lançamento se ficar demonstrada a ocorrência de prejuízo para as partes.

Assim, em se tratando de processo que contém representação criminal, **fica evidente o prejuízo para as partes** e não há oportunidade mais adequada para a aplicação das garantias do Art. 112 do CTN e das demais garantias ao devido processo legal em coerência hierárquica com os dispositivos constitucionais, penais e atribuições e competência do Poder Público na qualidade do lançamento conforme Art. 142 do CTN.

É de conhecimento que tanto o Direito Tributário quanto o Direito Penal possuem caráter disciplinar e sancionatório, com arcabouço legislativo proveniente de princípios em comum.

Contudo, de forma pragmática, verifica-se que o procedimento administrativo não possui o mesmo rigor do processo penal, talvez em razão de não haver um Código de Processo Administrativo como existe no Direito Penal o Código de Processo Penal.

Logo, desta constatação surge a preocupação de que, em processo penais, os Juízes de Direito possam se utilizar da constituição definitiva do crédito para concluir que há materialidade e autoria. Em se tratando de justiça, não há nada mais perigoso e injusto para a sociedade e para o contribuinte do que a condenação “automática” de cidadãos e contribuintes.

É sobre o tema em litígio que o nobre doutrinador, Juiz Federal aposentado, Doutor Hugo de Brito Machado, lançou o livre “Crime Contra a Ordem Tributária”. Verifica-se inclusive na contra capa de seu livro que o autor identificou uma lacuna no conhecimento jurídico, o fato de que “... os penalistas geralmente pouco conhecem do Direito Tributário, e os tributaristas quase nada sabem do Direito Penal”.

Com algumas ressalvas às generalizações feitas pelo autor em desfavor às autoridades fiscais, porque muitas autoridades realizam seu trabalho com ética e qualidade, cito a preocupação do nobre autor em fls. 21 desta mencionada obra, no sub capítulo “O Direito Penal e o combate ao crime”, conforme segue:

“O melhor instrumento para o combate ao crime, no que concerne especificamente aos crimes contra a ordem tributária, é o respeito ao contribuinte. Respeito que começa pela redução da enorme carga tributária a ele imposta. Passa pelo atendimento desatencioso e absolutamente inadequado e insuficiente a ele dispensado nas repartições da Administração Tributária. Vai até mesmo às interpretações inteiramente inadmissíveis, visivelmente distorcidas, das normas da legislação tributária, tendentes a lhes negar os direitos mais elementares. Enfim, a total falta de respeito na relação tributária, que induz no contribuinte o sentimento de que a lei só existe contra ele, ou pelo menos só é aplicada contra ele, posto que as disposições a ele favoráveis são sempre ignoradas pelas autoridades da Administração tributária.

A pretensão de arrecadar tributos indevidos somada às emações levianas do uso da lei penal contra contribuintes somente degradam a relação tributária e terminam por banalizar o Direito Penal. E não obstante seja o Direito Penal de grande importância como elemento de controle social, realmente a sua utilização não

poder ser banalizada. Na medida em que ilícitos de menor importância social, e sobretudo aqueles que menos afetam os sentimentos éticos das pessoas, e por isto mesmo despertam menor censura da opinião pública, são definidos como crime, o Direito Penal se banaliza e perde a eficácia.”

Diante do exposto e em razão do contribuinte ter sido acusado de cometer crime tributário, entende-se que no presente caso toda cautela é necessária e é mais do que adequada o reconhecimento da NULIDADE do lançamento.

Por necessidade social, atribuição legal e por meio de interpretação sistemática legislativa, a função principal deste conselho e seu papel na sociedade Brasileira é o de revisar os lançamentos da fiscalização em duplo grau de jurisdição, como órgão de segunda instância do procedimento administrativo fiscal.

Teria sido necessária a instrução do processo de forma que ficasse claro se o contribuinte teria participado de aquisições fraudulentas e de quais e com quem, não sendo possível a presunção de que o contribuinte agiu de forma criminosa.

Conclui-se que merece provimento o Recurso Voluntário em razão da patente nulidade do lançamento em razão da ausência de provas e falta de autuação da pessoa jurídica que seria o "real adquirente".

Diante de todo o exposto e de acordo com os fundamentos legais apresentados ao longo desta declaração de voto, também com fundamento no Art. 59, 60 e 61 do Decreto 70.235/72 (Lei do Processo Administrativo Fiscal), no Art. 142 e 145 do Código Tributário Nacional e Art. 4.º, I, Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para anular o lançamento e exonerar todo o crédito tributário e cancelar a multa.

Voto proferido.

Conselheiro – Pedro Rinaldi de Oliveira Lima