



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

Processo nº 12466.000863/2009-35
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 3402-002.944 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de fevereiro de 2016
Matéria Embargos de Declaração
Embargante NOKIA DO BRASIL TECNOLOGIA LTDA
Interessado VIAMAX TRADING LTDA. E NOKIA DO BRASIL TECNOLOGIA LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 14/01/2004 a 09/12/2004

Ementa:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. SANEAMENTO.

Cabem embargos de declaração para corrigir omissão na decisão recorrida. Acolhidos os embargos, deve ser o dispositivo modificado para corrigir a omissão.

ALEGAÇÕES DE DEFESA. TOTALIDADE DOS ARGUMENTOS. ANÁLISE. NÃO OBRIGATORIEDADE.

O órgão julgador não está obrigado a rebater todos os argumentos apresentados pela contribuinte se, por outros motivos, tiver firmado seu convencimento.

Embargos parcialmente acolhidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em acolher parcialmente os embargos de declaração para suprir a omissão apontada relativamente à análise das alegações relativas à Declaração de Importação nº 04/0673554-3, mas julgando-as improcedentes quanto ao mérito. Vencida a Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro, que votou no sentido de dar provimento aos embargos.

(assinado digitalmente)

ANTONIO CARLOS ATULIM - Presidente

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/02/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 27/02/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 01/03/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM

Impresso em 03/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(assinado digitalmente)

MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Valdete Aparecida Marinheiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de embargos de declaração opostos pela NOKIA DO BRASIL TECNOLOGIA LTDA, na condição de responsável solidária, em **01/09/2014**, em face do Acórdão nº 3102-01.239, de 11/11/2011, do qual foi cientificada em **27/08/2014**, cuja ementa segue abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 14/01/2004 a 09/12/2004

NULIDADE POR VÍCIO DO MPF. AUSÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é instrumento interno de gerenciamento, controle e acompanhamento das atividades de fiscalização. Eventuais falhas em sua emissão ou prorrogação não contaminam o lançamento.

HIERARQUIA ENTRE MEIOS DE PROVA. AUSÊNCIA.

A análise das provas, nos termos do direito processual pátrio, segue o método do livre convencimento motivado, não estabelecendo hierarquia entre os meios de prova, admitindo, por conseguinte, que o julgador forme sua convicção a partir da soma de indícios, principalmente quando, por meio de tais indícios, conclui-se que o fato probando é alvo de simulação.

Outrossim, diante de robusto quadro indiciário, capaz de afastar dúvidas acerca da matéria fática, não há espaço para aplicação do art. 112 do Código Tributário Nacional.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 14/01/2004 a 09/12/2004

DANO AO ERÁRIO. OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO, DO REAL VENDEDOR, COMPRADOR OU DE RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.

O Dano ao Erário decorrente da ocultação das partes envolvidas na operação comercial que fez vir a mercadoria do exterior é hipótese de infração "de mera conduta", que se materializa quando o sujeito passivo oculta a intervenção de terceiro, independentemente do prejuízo tributário perpetrado.

PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE

A imposição de penalidade prevista em lei e cuja constitucionalidade não foi alvo de questionamento perante o

Poder Judiciário não pode ser afastada em face da aplicação de princípios abstratamente citados na Lei nº 9.784, de 1999, só aplicável ao processo administrativo fiscal de maneira subsidiária.

Pelo mesmo motivo, não se pode mitigar a incidência da lei vigente em face de suposta violação de princípios constitucionais. Tal medida demandaria exame da constitucionalidade, procedimento vedado a este Colegiado, segundo o art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

REFLEXO DO ART. 33 DA LEI Nº 11.488, DE 2007 SOBRE O INCISO V DO ART.23 DO DECRETO-LEI Nº 1.475, DE 1976. AUSÊNCIA.

O art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 não produz qualquer reflexo sobre a imposição da pena de perdimento ou multa substitutiva à hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação. Jurisprudência.

Recurso de Ofício Provido em Parte e Recurso Voluntário Negado

Antes da oposição dos presentes embargos, a autoridade preparadora já tinha oposto outros embargos para sanear erros materiais e contradições no acórdão embargado, os quais já foram acolhidos nos termos do Acórdão 3102-001.702, de 29/02/2013.

A embargante sustenta que teria havido omissões, obscuridades ou contradições no Acórdão embargado nos seguintes pontos:

1. Dos vícios quanto à análise de elementos de descaracterizam a importação por conta e ordem

- Para fins de possibilitar o acesso à instância superior deveria restar consignado no acórdão que "a fiscalização reconhece não haver prova de que o pagamento da Nokia à Viamax se deu de forma antecipada".

- Em respeito ao princípio da eventualidade, como a CSRF pode vir a entender de maneira diferente, deveria ser sanada a segunda omissão para que reste expressamente consignado que: i) o auto de infração (fl. 25) apreciou a DIPJ da Viamax e verificou que não aponta incapacidade econômica para a realização da importação; ii) que não foi instaurado o procedimento especial de que trata a IN SRF nº 228/2002 para apurar se a Viamax possuía capacidade econômica para a realização da importação.

- A terceira omissão que deveria ser sanada, no que concerne à questão do pagamento da importação, seria de forma que restasse claro em que medida a rejeição do pedido de diligência para a comprovação de qual empresa efetuou o fechamento de câmbio se coaduna com o direito à realização de diligência e no direito à ampla defesa.

- O quarto vício que mereceria reparação seria analisar o quanto posto no parágrafo único do art. 1º da IN nº 225/02, frente ao raciocínio formulado pelo voto condutor do acórdão recorrido, definindo assim se não há flagrante contradição intrínseca entre a norma e o

entendimento do acórdão, ou omissão quanto ao texto normativo. Dever-se-ia, segundo a embargante, restar esclarecido como se coaduna o raciocínio do julgador de existência de simulação porque a Nokia do Brasil teria negociado com as exportadoras com o disposto no parágrafo único do art. 1º da IN nº 225/02.

2. Da interposição fraudulenta de terceiros. Da obscuridade em relação à existência do dolo para fins de materialização da conduta:

- Como na ementa do Acórdão embargado constou que o dano ao Erário decorrente de interposição fraudulenta de terceiros seria hipótese de infração de "mera conduta", entende a embargante que seria imprescindível que o Colegiado esclareça se, de fato, no dano ao Erário decorrente de interposição fraudulenta de terceiros seria relevante ou não na análise da conduta dolosa (intenção) do agente.

3. Da Declaração de Importação nº 04/0673554-3. Da omissão em relação a sua análise específica pelo r. Acórdão embargado.

- O Acórdão embargado teria deixado de enfrentar as alegações que tratam especificamente da Declaração de Importação nº 04/0673554-3 (fls. 1371/1377).

Requer a embargante o conhecimento e provimento dos embargos de declaração a fim de sanar as obscuridades, contradições e omissões apontadas e, sendo o caso, com os excepcionais efeitos infringentes.

Os embargos foram admitidos pelo Presidente da 3ª Seção de Julgamento, sob o seguinte entendimento:

(...)

Como visto na ementa do acórdão embargado, adotou-se a tese de que o dano ao erário decorrente da ocultação das partes envolvidas na importação de mercadoria do exterior é hipótese de infração "de mera conduta". Todavia, a fundamentação do acórdão examina de certa forma a intenção, conforme excertos abaixo transcritos:

"Nessa linha, não vejo como condicionar a caracterização da infração ou da co-autoria à demonstração da circunstância elencada no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Basta, portanto, que se demonstre a presença de simulação, conceituada no § 1º do art. 166 da Lei nº 10.406, de 2002 (Novo Código Civil):

(...)

A avaliação da conduta (e a intenção de praticá-la), portanto, não estaria focada na busca de subtrair o pagamento do imposto, mas na intenção de ocultar a participação da pessoa jurídica apontada como adquirente da mercadoria.

(...)

Feitas tais considerações, é extrema de dúvidas que a prova da simulação, principalmente a relativa, ou seja, onde há um negócio jurídico verdadeiro, mas aspectos relevantes para a aplicação da legislação são informados de forma distorcida, só é possível mediante a ponderação de indícios convergentes."

(grifou-se)

Analizando o acórdão vergastado em um exame superficial, percebe-se que há uma suposta obscuridade/contradição em relação à existência do dolo para fins de materialização da conduta.

Outrossim, identifica-se que a recorrente, em seu recurso voluntário, questionou de forma específica o lançamento em relação à declaração de importação nº 04/0673554-3, conforme trechos transcritos do relatório do acórdão recorrido:

"Defende que, em relação a algumas das declarações de importação, como se verificaria com as de nº 04/0523545-8 (fls. 1038-1041), 04/0804956-6 (fls. 1763-1765) e 04/0673554-3 (fls. 1372-1374), não teriam sido trazidos ao processo elementos diversos dos extratos e das notas fiscais de compra, sem que tenha sido apontado qualquer elemento que possa ser tomado como falso.

(...)

Aduz equívoco do acórdão recorrido em considerar que a alegação de falsidade da declaração de importação nº 04/0673554-3 tornara-se incontroversa, em face da ausência de esclarecimento ou contestação específica. Transcreve trechos da impugnação onde acusa a ausência de provas da alegada falsidade e indica que tal declaração se enquadra nessa hipótese.

Reitera que os documentos acostados (nota fiscal de saída, packing list e conhecimento de transporte) indicam a Viamax como adquirente da mercadoria." (grifou-se)

Do exame preliminar do acórdão recorrido, verifica-se que as alegações em relação à declaração de importação nº 04/0673554-3 não foram apreciadas especificamente, constatando-se a omissão suscitada.

Quanto aos demais vícios apontados, compete ao colegiado apreciá-los por ocasião do julgamento dos embargos, inclusive o pedido de atribuição de efeitos infringentes.

(...)

É o relatório.

Voto

Conselheira MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA

Nos termos do art. 65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 – RI-CARF, cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a Turma, e poderão ser interpostos, mediante petição fundamentada, no prazo de 5 (cinco) dias contados da ciência do acórdão.

Os embargos atendem aos requisitos de admissibilidade e deles se toma conhecimento.

1. Dos vícios apontados quanto à análise de elementos de descaracterizam a importação por conta e ordem

Não se verifica qualquer necessidade de saneamento relativamente à questão de não haveria prova de que o pagamento da Nokia à Viamax seria de forma antecipada.

Conforme reconhece a própria embargante, para o raciocínio do julgador do Acórdão recorrido, era irrelevante saber quem, de fato, remeteu as divisas para pagamento da importação e se o pagamento se deu de forma antecipada ou não para a conclusão de que a adquirente era a NOKIA, o que resta bastante claro dos trechos abaixo transcritos do Acórdão recorrido:

(...)

Igualmente descabida, a meu ver é a pretensão de vincular a caracterização da condição de adquirente à comprovação do fechamento do câmbio das operações.

Ora, adquirente, como é de conhecimento geral, é aquele que adquire o domínio ou, nos termos do Dicionário Houaiss¹¹, que se torna proprietário, de um bem, móvel ou imóvel, através de venda, troca, herança, doação ou qualquer outro meio legal.

No caso dos autos, a aquisição do domínio, segundo informado ao Fisco, decorreria de contrato de compra e venda, onde sabidamente, o pagamento do preço não é elemento da formação do vínculo contratual.

Quanto a esse ponto, esclarece Orlando Gomes Orlando Gomes¹²:

Três são os elementos essenciais da compra e venda: res, pretium et consensus. Quer significar com isso que está perfeito e acabado quando se verifica, quanto à coisa e ao preço, o consentimento. Os dois primeiros constituem o objeto do contrato.

A compra e venda se forma obviamente pelo consentimento das partes, mas ao enfatizar o consensus como um dos elementos essenciais do contrato, quer se acentuar sua natureza simplesmente consensual, para deixar claro que a entrega da coisa vendida não é necessária à sua perfeição. Basta, com efeito, o simples consentimento, do qual para o vendedor a obrigação de entregar a coisa e para o comprador a de pagar o preço.

Ora, se comprador (e adquirente, no caso do contrato de compra e venda) é aquele que estipula o negócio jurídico, que se forma independentemente do pagamento do preço, a responsabilidade pela remessa de divisas não tem qualquer relevância para a definição das partes. Quando esta última foi formalizada, o contrato de compra e venda já se encontrava aperfeiçoado.

Nesse aspecto, destaca Roosevelt B. Sosa¹³, outrora Conselheiro do extinto Terceiro Conselho de Contribuintes:

A bem da verdade, importador de fato é o adquirente, embora o faça por via de interposta pessoa. É o adquirente que em última análise, pactua a compra internacional e paga, pela via cambial, a

importação. Embora essa condição nem seja essencial para caracterizar a importação de fato, **bastando o interessado depositar a quantia correspondente na conta da interposta pessoa, que, a exemplo da importação, titularia a operação cambial.**

Prova de tal assertiva, a meu ver é flexibilidade do Regulamento de Câmbio de Importação, foi instituído por meio da Circular 3.231 do Banco Central do Brasil, de 03/04/2004 que, para evitar a necessidade de transferência de recursos, permite livremente que adquirente ou importador ostensivo promovam a remessa de divisas, como, aliás, já ressaltou o acórdão recorrido.

Com efeito, não se pode pretender que o enquadramento da operação ficasse condicionado ao fechamento do câmbio ou quitação das despesas inerentes à importação, até porque, como já expôs o especialista em direito aduaneiro, bastaria que o verdadeiro detentor dos recursos, antes ou depois do fechamento, transferisse os valores necessários para tais pagamentos.

Nessa linha, resta claro, a meu ver, que a identificação do responsável pelo fechamento de câmbio, com efeito, não tem qualquer importância para a definição da condição de adquirente.

(...)

Conforme entendimento assentado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ, REsp nº 902010/DF, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 15/12/2008), desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, o julgador não é obrigado a rebater todos os argumentos trazidos pela parte, mormente quando são irrelevantes para a sua conclusão. Os fundamentos indicados pelo julgador do Acórdão recorrido, acima transcritos, foram suficientes à compreensão de suas razões de decidir, nada havendo que se reparar relativamente a esse ponto.

Por esse mesmo motivo, também não se caracterizou a segunda omissão apontada acerca da capacidade econômica da VIAMAX para importar.

Cabe esclarecer que tanto o auto de infração e, em consequência, o Acórdão recorrido, trataram da infração caracterizada como a efetiva ocultação fraudulenta do sujeito passivo nas importações, definida no inciso V e §3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, para a qual é **irrelevante** a aferição da capacidade econômica da importadora, e **não** da prática presumida de interposição fraudulenta, cuja definição está veiculada pelo §2º do mesmo artigo, na qual a presunção se dá em face da não comprovação da origem, disponibilidade ou transferência dos recursos empregados nas importações:

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 A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

Desta forma, no presente processo, a aferição da capacidade econômica da importadora VIAMAX é totalmente irrelevante para a caracterização da infração de efetiva ocultação fraudulenta do sujeito passivo, veiculada pelo inciso V e §3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, objeto da autuação.

É de se ressaltar que, no mundo dos fatos, é perfeitamente possível que uma pessoa jurídica que tenha recursos próprios para importar cometa essa infração, realizando a importação para outrem com sua ocultação, mediante fraude ou simulação, por algum outro motivo.

Com efeito, em vários trechos do Acórdão recorrido, restou esclarecido, que a infração que se julgava era a *efetiva ocultação do sujeito passivo na importação, mediante fraude ou simulação*:

(...)

A principal acusação, encontra-se capitulada no art. 23, V do Decreto nº 1.455, de 1976, incluído pela Medida Provisória nº 66, de 2002, posteriormente convertida pela Lei nº 10637, de 2002. Veja-se o que diz o dispositivo:

(...)

Analizando a peça fiscal, chega-se à conclusão de que restou claramente exposto o papel de cada uma das pessoa jurídicas na conduta: a Viamax se apresentara como importador ostensivo e se atribuíra falsamente a condição de adquirente da mercadoria, enquanto a Nokia, embora tenha adquirido as mercadorias no exterior, permanecera oculta, pela interposição de um terceiro entre tal pessoa jurídica e o exportador.

Resta evidente, a meu ver, que sem a atuação coordenada dessas duas pessoas jurídicas não haveria como perpetrar a conduta tipificada.

Com efeito, se a lei pune a interposição de pessoas, evidentemente, todos que colaboraram na perpetração dessa conduta devem responder conjuntamente pela penalidade que lhe é imputada: tanto quem ocultou quanto quem foi ocultado.

(...)

A conduta apenada é, como se viu, ocultar o sujeito passivo, o real vendedor, comprador ou o responsável pela operação", mediante (e não com a finalidade de) fraude ou simulação.

(...)

Assim, não sendo relevante a questão para a conclusão sobre o cometimento da infração, o julgador do Acórdão recorrido não incorreu em qualquer omissão quando não se pronunciou sobre a eventual capacidade econômica da VIAMAX para realizar as importações. Como já dito acima, o julgador não é obrigado a rebater todos os argumentos trazidos pela parte, mormente quando são irrelevantes para a sua conclusão.

Também não merece guarida a terceira omissão apontada, vez que não houve pedido de diligência no âmbito do recurso voluntário e nem qualquer alegação das recorrentes acerca da ilegitimidade da sua denegação pelo julgador de primeira instância. Inclusive, a própria embargante NOKIA alegou, em seu recurso voluntário, que essa questão já teria sido superada pelo acórdão da DRJ, conforme trechos abaixo:

(...)

3.1.3.2.9 O r. Acórdão DRJ/FNS nº 07-18.210, no entanto, rejeitou a diligência requerida pela Recorrente por considerá-la desnecessária, ha medida em que ela não serviria para elucidar os fatos postos nos autos, dado que, em uma importação por conta e ordem de terceiro; o câmbio pode ser fechado tanto pelo importador como pelo adquirente (fl. 3.200).

3.1.12.10 Ocorre que, mesmo que, em uma importação por "conta e ordem", o contrato de câmbio possa ser fechado tanto pelo importador como pelo adquirente, a forma de preenchimento do contrato de câmbio e os códigos das operações são diferentes, de modo que se poderia, a partir do contrato de câmbio verificar qual a origem dos recursos.

3.1.3.2.11 De qualquer forma, a questão foi superada pelo r. Acórdão recorrido, que reconheceu que os contratos de câmbio indicariam, que o câmbio foi fechado pela Viamax com recursos próprios, ao afirmar que "tanto o Fisco quanto os impugnantes concordam que as importações se realizaram, ao menos formalmente, por conta da própria pessoa jurídica que as declarou" (fl. 3.200).

3.1.3.2.12. Assim, em se tratando de fato afirmado por uma parte e reconhecido pela outra como verdadeiro passa ele a prescindir de prova nos termos do inciso II do artigo 334 do Código de Processo Civil devendo ser considerado para o julgamento do presente recurso; que os contratos de câmbio indicam que o câmbio foi fechado pela Viamax com recursos próprios.

(...)

O quarto vício apontado pela embargante seria uma aparente contradição entre o entendimento do Acórdão recorrido, de existência de simulação porque a Nokia do Brasil teria negociado com as exportadoras, com o disposto no parágrafo único do art. 1º da IN SRF nº 225/2002, abaixo transcrito, o qual dispõe que a intermediação comercial não é obrigatória:

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

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

Pelo que se depreende do dispositivo acima, a intermediação comercial efetuada pela importadora por conta e ordem não seria mesmo essencial para a caracterização dessa modalidade de importação terceirizada e não há nisso nenhuma contradição/omissão ou obscuridade em relação ao disposto no Acórdão recorrido.

No entanto, a simulação de que se fala nos autos é a declaração à Aduana brasileira de que se trataria de uma importação própria da VIAMAX, quando, em verdade, conforme o conjunto probatório levantado pela fiscalização, tratava-se de operações por conta e ordem da NOKIA. Embora seja perfeitamente lícito importar nessa modalidade terceirizada de operação, não é demais lembrar que há dispositivos legais e atos normativos dispondo sobre o procedimento específico de identificação de todos os agentes envolvidos nas importações por conta e ordem, os quais não foram atendidos pela VIAMAX e NOKIA.

De forma que a simulação não é diretamente o fato de a Nokia do Brasil ter negociado com as exportadoras, como alega a ora embargante. A hipótese dos autos trata do não atendimento aos requisitos para a identificação da real adquirente na importação por conta e ordem (NOKIA), a qual foi ocultada mediante simulação.

Assim, uma outra pessoa jurídica (VIAMAX) apresentou-se nos despachos de importação como a própria adquirente das mercadorias importadas, o que depois se revelou inverídico no procedimento fiscal, eis que se destinavam a outra empresa (importação por conta e ordem da NOKIA), conforme trechos abaixo extraídos do Acórdão recorrido:

(...)

*Conforme consignado na Descrição dos Fatos às fls. 03 a 60, os despachos de importação relacionados às fls. 03 a 11 encontrar-se-iam maculados de simulação, em razão de que foram formulados pela pessoa jurídica Viamax Comercio, Importação e Exportação Ltda. (Viamax), em seu próprio nome, mediante a apresentação de faturas comerciais que externariam a aquisição desta importadora a pessoas jurídicas ligadas a empresas do grupo Nokia sediadas na Alemanha, Finlândia, República da Coreia, Republica da Hungria, República Popular da China, Austria e EUA, mas que, de fato, representariam aquisições da pessoa jurídica Nokia do Brasil Tecnologia Ltda. (Nokia), apontada como responsável solidaria pelo credito tributário alvo do presente litígio. **Tratar-se-ia de uma operação realizada por conta e ordem de terceiros, mas que fora declarada como realizada por conta própria.***

(...)

Analizando a peça fiscal, chega-se à conclusão de que restou claramente exposto o papel de cada uma das pessoas jurídicas na conduta: a Viamax se apresentara como importador ostensivo e se atribuíra falsamente a condição de adquirente da mercadoria, enquanto a Nokia, embora tenha adquirido as mercadorias no exterior, permanecera oculta, pela interposição de um terceiro entre tal pessoa jurídica e o exportador.

Resta evidente, a meu ver, que sem a atuação coordenada dessas duas pessoas jurídicas não haveria como perpetrar a conduta tipificada.

Com efeito, se a lei pune a interposição de pessoas, evidentemente, todos que colaboraram na perpetração dessa conduta devem responder conjuntamente pela penalidade que lhe é imputada: tanto quem ocultou quanto quem foi ocultado.

Igualmente descabida, a meu ver, é a pretensão de anular o lançamento em razão da qualificação atribuída às pessoas jurídicas Viamax e Nokia (a primeira como importadora e a segunda como responsável solidária).

Impende recordar que a acusação formalizada pelo Fisco é a de que se verificou, na espécie, operações por conta e ordem sem que fossem cumpridas as obrigações inerentes a tal modalidade.

Assim, a imposição da responsabilidade solidária ao adquirente estaria alinhada com o parágrafo único, III, do art. 32 do Decreto-lei 37, de 1966, conforme a redação que lhe foi fornecida pelo art. 77 da Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, que diz:

"Parágrafo único. É responsável solidário:

(...)

III o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora."

(...)

A conduta apenada é, como se viu, "ocultar o sujeito passivo, o real vendedor, comprador ou o responsável pela operação", mediante (e não com a finalidade de) fraude ou simulação.

(...)

Basta, portanto, que se demonstre a presença de simulação, conceituada no § 1º do art. 166 da Lei nº 10.406, de 2002 (Novo Código Civil):

§1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas as quais realmente se conferem, ou transmitem;

Comentando tais conceitos, que, à época da edição da obra, encontravam-se gizados no art. 102 do Código Civil de 1917, expôs Alberto Xavier:

Compreende-se, ainda, nas hipóteses de presunção relativa o caso da simulação subjetiva ou interposição fictícia de pessoas, prevista no art. 102 do Código Civil, quando os atos jurídicos que aparentam conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das quem, realmente, se conferem ou transmitem.

Nestes casos, existem dois atos jurídicos (o simulado e o dissimulado) pertencentes ao mesmo tipo negocial, pelo que simulação não incide sob a natureza do negócio ou sobre seu valor, mas sobre o elemento subjetivo, visto que a pessoa a quem realmente interessa o negócio dissimulado, correspondente a vontade real, não ser a que figura de modo ostensivo no negócio simulado.

A avaliação da conduta (e a intenção de praticá-la), portanto, não estaria focada na busca de subtrair o pagamento do imposto, mas na intenção de ocultar a participação da pessoa jurídica apontada como adquirente da mercadoria.

(...)[alguns negritos não são do original]

Assim, não merece prosperar também a alegação do quarto vício apontado no Acórdão recorrido.

2. Da interposição fraudulenta de terceiros. Da alegação de obscuridade em relação à existência do dolo para fins de materialização da conduta:

Vejamos a alegada contradição entre o conteúdo do Acórdão recorrido e o disposto em sua ementa, parcialmente descrita abaixo, quanto à relevância ou não na análise da intenção do agente para a caracterização da infração de ocultação do sujeito passivo na importação, mediante simulação:

(...)

DANO AO ERÁRIO. OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO, DO REAL VENDEDOR, COMPRADOR OU DE RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.

O Dano ao Erário decorrente da ocultação das partes envolvidas na operação comercial que fez vir a mercadoria do exterior é hipótese de infração "de mera conduta", que se materializa quando o sujeito passivo oculta a intervenção de terceiro, independentemente do prejuízo tributário perpetrado.

(...)

O crime de mera conduta é assim definido por Mirabete¹:

(...)

Nos crimes de mera conduta (ou de simples atividade) a lei não exige qualquer resultado naturalístico, contentando-se com a ação ou omissão do agente. Não sendo relevante o resultado material, há uma ofensa (de dano ou de perigo) presumida pela lei diante da prática da conduta. Exemplos são a violação de domicílio (art. 150), o ato obsceno (art. 233), a omissão de

notificação de doença (art. 269), a condescendência criminosa (art. 320) e a maioria das contravenções.

(...)

Emprestando o termo para o direito administrativo sancionador, temos que uma infração de mera conduta seria aquela em que há uma ofensa presumida pela lei diante da prática da conduta, não sendo relevante o resultado material da conduta.

Nessa esteira, o julgador traz, na ementa do Acórdão recorrido, esse conceito de infração de mera conduta para a infração por dano ao Erário, decorrente da ocultação fraudulenta do sujeito passivo, no que nada há a reparar, vez que tendo ocorrido a conduta tipificada no art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/76, o dano ao Erário é presumido, não havendo que se aferir sobre o efetivo prejuízo ao Erário, ou seja, sobre o resultado produzido pela conduta irregular.

Quando ocorrem, no mundo concreto, as infrações tipificadas nos incisos do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, está presumido o dano ao Erário, de forma que pode-se dizer que, por analogia ao direito penal, que seriam "infrações de mera conduta".

Mas é importante dizer que essa questão de prescindir da análise do resultado da conduta não tem nada a ver com dispensa da aferição da intenção do agente na sua conduta.

As infrações aduaneiras possuem natureza objetiva, exceto nas hipóteses previstas em lei, conforme disposto no art. 94, §2º do Decreto-lei nº 37/66 ("Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato").

Considerando a infração específica do art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/76, caracterizada por "ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros", tem-se que trata da disposição expressa em lei de que se deve aferir a intenção do agente. Não há que se cogitar do cometimento de uma infração "mediante fraude ou simulação" sem a análise do elemento vontade na conduta do agente.

Nesse sentido é que o julgador do Acórdão recorrido não prescinde da análise da intenção do agente da infração ao refutar as alegações da recorrente, conforme excertos abaixo:

(...)

Analizando a peça fiscal, chega-se à conclusão de que restou claramente exposto o papel de cada uma das pessoa jurídicas na conduta: a Viamax se apresentara como importador ostensivo e se atribuíra falsamente a condição de adquirente da mercadoria, enquanto a Nokia, embora tenha adquirido as mercadorias no exterior, permanecera oculta, pela interposição de um terceiro entre tal pessoa jurídica e o exportador.

(...)

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

De fato, ante à impossibilidade de prever, elencar e combater todas as conseqüências da ocultação das partes envolvidas na operação, o Legislador Pátrio, a exemplo de outros países, optou por combater esse meio de execução.

(...)

A avaliação da conduta (e a intenção de praticá-la), portanto, não estaria focada na busca de subtrair o pagamento do imposto, mas na intenção de ocultar a participação da pessoa jurídica apontada como adquirente da mercadoria.

(...)

Feitas tais considerações, é extrema de dúvidas que a prova da simulação, principalmente a relativa, ou seja, onde há um negócio jurídico verdadeiro, mas aspectos relevantes para a aplicação da legislação são informados de forma distorcida, só é possível mediante a ponderação de indícios convergentes.

(...)

Assim, também neste tópico, não merece prosperar o vício de obscuridade apontado pela embargante.

3. Da Declaração de Importação nº 04/0673554-3. Da alegação de omissão em relação a sua análise específica pelo r. Acórdão embargado.

Com razão alega a embargante que o Acórdão recorrido teria deixado de enfrentar as alegações que tratam especificamente da Declaração de Importação nº 04/0673554-3 (fls. 1371/1377). A referida omissão deve ser saneada nos presentes Embargos.

O auto de infração aponta as duas infrações: 001 - de ocultação do sujeito passivo mediante fraude ou simulação e 002 - de "falsidade ideológica". O julgador do Acórdão recorrido entendeu que, para todas as importações, a infração relativa à falsidade ideológica estaria absorvida pela primeira infração, razão pela qual não se pronunciou sobre as alegações a ela pertinentes. De forma que, seguindo a mesma orientação do que foi julgado por este CARF, em relação à importação objeto da DI nº 04/0673554-3, deve-se conhecer somente das alegações relativas à infração 001 - ocultação do sujeito passivo mediante fraude ou simulação.

Ocorre que, para a DI nº 04/0673554-3 e outras, a fiscalização não obteve a Fatura Comercial verdadeira ou *Delivery Note* que identificava a NOKIA como compradora das mercadorias, de forma que a infração se sustentou em face da **falsidade material das faturas comerciais e nos outros indícios**, detalhados na fl. 43 (processo original em papel) como N/REF, S/REF e Pedido de Compra, que identificam padrões numéricos para as compras relativas a NOKIA.

Relativamente ao Pedidos de Compra das importações, o Acórdão recorrido, bem esclareceu que:

(...)

Aponta, finalmente, o relatório fiscal, com relação aos indícios extraídos dos documentos de instrução do despacho, um padrão numérico que identificaria o pedido de compra e sua autoria. Conforme consignado, seria possível identificar nos conhecimentos como "P.O. NBR:", e na fatura internacional como "Your Reference" ou "P.O. Number", um número de

controle que seguiria um padrão constante e que discriminaria as mercadorias e as condições reais da compra.

Com efeito, segundo a tabela de fls. 40 os pedidos de compra precedidos pelas letras "TOR" teriam sido formulados pelo estabelecimento identificado como "Nokia Torquato". De se registrar que a pessoa jurídica Nokia está estabelecida na Av. Torquato Tapajós, conforme consignado na folha de rosto do auto de infração, à fl. 02.

(...)

A importação objeto da DI nº 04/0673554-3 também tem o pedido de compra com esse padrão, iniciando com TOR, indicando sua destinação à NOKIA, conforme abaixo:

DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO	DATA DE REGISTRO	DATA DE DESEMBARÇAÇÃO	MAWB	HAWB	FATURAS INTERNACIONAIS	PROCESSO VIAMAX	PEDIDOS DE COMPRAS	FOLHAS NUMEROS
04/0673554-3	12/07/2004	14/07/2004	527 2178 6752	01193965	83778591	325	TOR-4890237	1371 a 1377

Também os dados de N/REF e S/REF nas informações complementares dessa DI (N/REF.: 04/1435 e S/REF.: 325) seguem o mesmo padrão mencionado na autuação, indicando a NOKIA como adquirente das mercadorias.

A alegação da recorrente/embargante de que o documento da fl. 1376 não seria uma *invoice*, mas um *packing list*, não possui nenhuma sustentação em provas ou argumentos. Não foi apresentado pela recorrente, a quem incumbe provar sua alegação, qualquer outro *packing list* emitido que apresentasse semelhante projeto gráfico ao documento da fl. 1376. Ademais, não consta no próprio documento qualquer menção a "*packing list*", mas somente a "*commercial invoice*". O fato de o documento não seguir o mesmo padrão das outras faturas comerciais da NOKIA INC. não socorre a embargante, pois foi justamente por isso que a fiscalização levantou as suspeitas de falsidade material, que embasou, juntamente com os outros indícios referidos acima, o cometimento da infração de *ocultação do sujeito passivo mediante fraude ou simulação* em relação a essa importação.

Considerando o conjunto probatório constante nos autos, tem-se que as alegações da recorrente não são hábeis a afastar a infração caracterizada pela *ocultação do sujeito passivo na importação mediante fraude ou simulação*, relativamente à Declaração de Importação nº 04/0673554-3.

Assim, pelo exposto, **voto no sentido de acolher parcialmente os embargos de declaração** para suprir a omissão apontada quanto à análise das alegações relativas à Declaração de Importação nº 04/0673554-3, mas **julgando-as improcedentes**.

É como voto.

(assinatura digital)

MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA - Relatora

CÓPIA