



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

**Processo n°** 12466.001864/2007-35  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3102-001.939 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de julho de 2013  
**Matéria** Interposição Fraudulenta  
**Recorrente** SERTRADING BR LTDA e COLUMBIA STORAGE COMÉRCIO E INFORMATICA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 22/12/2004

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA NÃO LOCALIZADA. CONVERSÃO. RESPONSABILIDADE. INTENÇÃO. EFEITOS. DESNECESSIDADE.

Constitui dano ao Erário a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, conduta sujeita à pena de perdimento dos bens, convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

A ocorrência da infração e a aplicação da pena independem da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE. SOLIDARIEDADE. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. INFRAÇÃO ADUANEIRA. PENALIDADE.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e respondem pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie.

Responde solidariamente com o importador das mercadorias pelo crédito tributário correspondente aos tributos e às multas aplicadas, o adquirente das mercadorias importadas por sua conta e ordem.

FATURA COMERCIAL. FALSIDADE IDEOLÓGICA. ARBITRAMENTO DO PREÇO. MULTA DE 100% SOBRE DIFERENÇA. APLICABILIDADE.

Quando não for possível conhecer o preço efetivamente praticado na importação realizada mediante artifício doloso, fraude, sonegação ou conluio,

a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria, aplicando-se a multa administrativa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço arbitrado.

CESSÃO DO NOME. MULTA DE 10% DO VALOR DA OPERAÇÃO. INAPTIDÃO. MULTA DE CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO. CUMULATIVIDADE. RETROAÇÃO BENIGNA. IMPOSSIBILIDADE.

Na aplicação da multa de dez por cento do valor da operação, pela cessão do nome, conforme artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, não será proposta a inaptidão da pessoa jurídica, sem prejuízo da aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, pela conversão da pena de perdimento dos bens.

Descartada hipótese de aplicação da retroação benigna prevista no artigo 106, II, "c", do Código Tributário Nacional por tratarem-se de penalidades distintas.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 22/12/2004

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO. INCOMPETÊNCIA.

É vedado aos membros das turmas de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros José Fernandes do Nascimento e Helder Massaaki Kanamaru que votavam pela redução da multa a dez por cento do valor aduaneiro.

(assinatura digital)

Luis Marcelo Guerra de Castro – Presidente

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Relator

EDITADO EM: 23/09/2013

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Ricardo Paulo Rosa, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, José Fernandes do Nascimento, Andréa Medrado Darzé e Helder Massaaki Kanamaru.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório que embasou a decisão de primeira instância, que passo a transcrever.

Trata o presente processo do Auto de Infração de fls. 01 a 39 por meio do qual é feita a exigência de **R\$ 1.086.438,53** (um milhão, oitenta e seis mil, quatrocentos e trinta e oito reais e cinquenta e três centavos), **de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada, ou que tenha sido transferida a terceiro ou consumida, aplicada em substituição à pena de perdimento** que incide sobre mercadorias 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, nos termos do art. 23, § 3º, do Decreto-lei nº 1.455 de 07/04/1976 - DOU 08/04/1976 ret. em 13/04/1976 com a redação dada pelo art. 59, da Lei nº 10.637 de 30/12/2002 - DOU 31/12/2002 - Ed. Extra - Em vigor desde a publicação Conforme consta na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 02 a 38, em procedimentos de fiscalização, em revisão aduaneira, foi constatado que a empresa Sertrading Ltda, CNPJ nº 04.626.426/0001-06 registrou a DI nº 04/1310675-0, em 22/12/2004 (fls. 138 a 147) como sendo a importadora, por sua própria conta, das mercadorias relacionadas nessa DI, mas que, verdadeiramente, teriam sido importadas por conta e ordem da empresa Columbia Storage Comércio e Informática Ltda., CNPJ nº 52.404.787/0001-50.

A fiscalização declara (último parágrafo de fl. 06 seguindo à fl. 07) que houve, também, subfaturamento das mercadorias cujas alíquotas de impostos eram maiores e superfaturamento de alguns itens cujas alíquotas eram menores. A autuada teria deixado de recolher, por esse motivo, R\$ 25.471,54 (vinte e cinco mil quatrocentos e setenta e um reais e cinquenta e quatro centavos) de II e R\$ 5.888,93 (cinco mil oitocentos e oitenta e oito reais e noventa e três centavos) de IPI.

Ainda, segundo a fiscalização, a Columbia Storage faz parte de um grupo internacional no qual a exportadora das mercadorias para o Brasil foi a empresa Storage Inc. sediada nos EUA, sendo que a Sertrading foi interposta pessoa. Uma das provas dessa interposição seria o recebimento dos recursos pela Sertrading na forma demonstrada às fls. 06 e 14. Às fls. 15 a 38 a autoridade fiscal descreve como seria o procedimento de interposição apontando os documentos em que se baseiam suas constatações.

Lavrado o auto de infração em tela e intimadas a Sertrading e a Columbia em 20/06/2007 (fl. 01), em 19/07/2007 Columbia ingressou com a impugnação de fls. 185 a 219 e Sertrading, na mesma data, com a de fls. 235 a 286.

As impugnações têm alguns pontos comuns que quando relatados, sinteticamente, em uma delas não serão mencionados na outra, pelo fato de isso ser desnecessário. Os pontos particulares serão individualizados, também, de forma sintética.

Impugnação da Columbia – fls. 185 a 219 - a fiscalização baseou sua convicção de sub e superfaturamento no fato de que existem duas versões diferentes de fatura das mercadorias importadas, mas o único documento juridicamente válido é aquele emitido pela fornecedora das mercadorias no exterior;

- há entre os produtos que a fiscalização considerou superfaturados alíquotas exatamente iguais. Os documentos em que a fiscalização encontrou divergências são meras faturas pró-forma de cotações de preços que eram ajustados de acordo com a quantidade e por outras negociações;

- qualquer que fosse a desqualificação das importações não seria cabível a pena de perdimento, transformada em multa igual ao valor aduaneiro das mercadorias, haja vista que a Constituição de 1988 não recepcionou o perdimento administrativo (defende sua tese às fls. 207 a 212);

- a autoridade fiscal, tampouco, poderia se valer da autorização posta no parágrafo único do art. 116 do CTN, pois esse dispositivo depende de regulamentação por lei ordinária (defende sua tese às fls. 218/219);

- as trading podem proceder a importações nas modalidades “por conta própria” (Portaria SECEX nº 35/2006 e IN/SRF nº 680/2006), “por conta e ordem de terceiros” (art. 81 da MP nº 2.158-35, de 24/08/2001) e “por encomenda” (Lei nº 11.281/06), assim sendo nada há de irregular nas importações em questão que foram realizadas na modalidade “por conta própria”;

- a autoridade fiscal não logrou comprovar qualquer fraude, pois ela mesma declara que é difícil a obtenção de prova cabal de tais fatos e indícios nada provam. Depreende-se claramente dos autos que a fiscalização foi claramente induzida a proceder como procedeu por ingerência de seus superiores hierárquicos (defende sua tese às fls. 210 a 217);

Pede que se reconheça a improcedência da autuação cancelando-se, assim a exigência fiscal impugnada.

Impugnação da Sertrading - fls. 235 a 286 - a autoridade fiscal procedeu à lavratura do auto de infração tendo em vista que a peticionária procedeu às importações realizadas por conta própria, mesmo que sob encomenda prévia, mas antes da publicação da atual legislação de importação sob encomenda (Lei nº 11.281/06);

- existe nulidade do auto de infração, haja vista que ele foi lavrado contra a Sertrading tendo a Columbia como responsável solidária. Em tais casos, nos termos do art. 9º, § 1º, do Decreto nº 70.235/1972 se faz necessário que a exigência seja feita em autos de infração distintos;

- ademais, conforme o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) de fl. 51 a fiscalização deveria ter sido feita apenas quanto ao Imposto de Importação (II) e não aos demais tributos federais como o IPI;

- o lançamento foi realizado em sede de revisão aduaneira, sobre importações realizadas em 2004. Há que se esclarecer que a revisão aduaneira tem por finalidade apurar a regularidade no pagamento de tributos e demais gravames e não aplicar a pena de perdimento de mercadoria já desembaraçada e comercializada no País, ou para converter tal pena em multa;

- o Grupo Sertrading tem um total de 149 (cento e quarenta e nove) funcionários, aproximadamente R\$ 87.000.000,00 (oitenta e sete milhões de reais) em linhas de crédito bancário e faturamento anual em 2004 de R\$ 235.503.000,00 (duzentos e trinta e cinco milhões, quinhentos e três mil reais), passando em 2005 a R\$ 279.817.833,00 incluindo aí o faturamento por conta e ordem de terceiros;

- seus principais clientes são: Petrobrás S/A, Volkswagen do Brasil S/A, Cia Vale do Rio Doce S/A, Tinken do Brasil Com. Ind. Ltda., Ambev S/A, Ceras

Johnson Ltda., Voridian do Brasil Ltda., Nec do Brasil S/A Robert Bosh Ltda., FMC Química do Brasil Ltda., entre outros;

- então, à época dos fatos a peticionária tinha indubitavelmente a capacidade financeira para, com recursos próprios, fazer face às operações de importação de aproximadamente R\$ 1.000.000,00;

- além de tudo a obrigação de o importador informar os dados do adquirente na DI, em uma importação por conta e ordem de terceiros, não encontra amparo legal (ver MP nº 2.158-35/01 e Lei nº 10.637/02), mas apenas na IN/SRF nº 225/02 ferindo o princípio da legalidade (arts. 5º, II e XXXIX e 150, I da CF e 97 e 115 do CTN) e o da interpretação mais favorável ao contribuinte (art. 112 do CTN);

- quanto à presunção de adiantamento de recurso pela Columbia à Sertrading, aventados pela autoridade fiscal há que se dizer que foi a Sertrading quem pagou o câmbio, as despesas aduaneiras e os tributos, inclusive o ICMS, utilizando recursos próprios para a operação (apresenta quadro demonstrativo à fl. 255);

- na venda de mercadorias no mercado nacional incidem IPI e ICMS sobre o custo da importação, acrescido sobre a eventual margem de lucro agregada pela importadora. Sobre esse tipo de venda incidirão, também, Pis/Pasep e Cofins;

- relativamente à presunção de prejuízo ou inexistência de lucro demonstra-se que a peticionária teve um lucro próximo de 3% (apresenta quadro demonstrativo à fl. 257) o que é razoável, no concorrido mundo comercial em que vivemos;

- no que se refere à presunção de sonegação fiscal, não há que se confundir elisão fiscal lícita, em que as empresas planejam uma melhor forma legal de economizar tributos, conforme ocorreu no caso em tela, com evasão fiscal;

- a fiscalização, ainda, diz que havia equiparação a industrial da Sertrading e que a Columbia, também equiparada a industrial, deixou de recolher IPI. Há que se esclarecer que a peticionária não tem qualquer obrigação sobre a posterior falta de recolhimento desse tributo, pela empresa adquirente dos produtos, além do que somente a Sertrading e não a Columbia é equiparada a industrial;

- a propriedade dos bens em questão é feita através do conhecimento de transporte e sendo a Sertrading proprietária das mercadorias importadas adquiridas junto ao exportador estrangeiro esse exportador somente poderia se voltar contra ela para cobrar essas mercadorias;

- por força da disposição do art. 101, III, do Decreto nº 37/1966 e art. 610 do Decreto nº 4.543/02 não se poderia, de qualquer forma, aplicar a penalidade contra a Sertrading (transcreve os textos da mencionada legislação às fls. 261/262);

- de acordo com o que consta na ADI/SRF nº 07/02 não será considerada importação por conta e ordem de terceiros quando o importador adquire a propriedade das mercadorias, assim não cabe a aplicação da multa em questão contra a importadora (às fls. 263 a 265 transcreve trecho do Mandado de Segurança nº 48624, processo nº 2001.51.01.013744-2 tramitado pelo TRF da 2ª Região). Essa multa, de qualquer forma, viola o princípio da proporcionalidade;

- o fisco se valeu de prova emprestada que não se presta para a comprovação de qualquer ilícito (transcreve às fls. 270/271 ementas de acórdãos do Egrégio Conselho de Contribuintes para sustentar sua tese);

- a multa substitutiva à pena de perdimento não é aplicável em sede de revisão aduaneira (defende sua tese às fls. 273 a 277);

- há que se observar que recentemente foi publicada a Lei nº 11.488/07 que em seu artigo 33, revoga tacitamente a pena de 100% (cem por cento) do valor aduaneiro ao implementar uma multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, observado o valor mínimo de R\$ 5.000, 00 (cinco mil reais);

- assim, mesmo que a presente operação se enquadrasse nas exigências feitas pela autoridade fiscal, devido aos termos do art. 106 do CTN haveria que se aplicar a referida Lei (transcreve às fls. 277/278), de qualquer forma, é inaplicável a responsabilização da Sertrading sobre obrigações da Columbia (defende sua tese às fls. 279/280);

- quanto à participação da Columbia nas negociações o art. 11, da Lei nº 11.281 de 20/02/2006 - DOU de 21/02/2006 dispõe que “a importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros” e o § 3º desse art. dispõe que: “considera-se promovida na forma do *caput* deste artigo a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior”;

- relativamente à valoração aduaneira não foram observados os procedimentos postos no art. 1º, do Decreto nº 1.355/1994 (Acordo de Valoração Aduaneira). A IN/SRF 327/2003 regulamentou a mencionada norma disciplinando o procedimento para a apuração do valor aduaneiro em seus arts. 29 e seguintes. A fiscalização aplicou o art. 88 da MP 2.158-35/2001 alegando subfaturamento e superfaturamento, mas para isso deveria ter procedido a apreensão da mercadoria, nos termos dos arts. 25 e 27 do Decreto-lei nº 37/1966 (transcreve à fl. 275), além do que nesse caso haveria que ter aplicado a multa sobre a diferença de tributos e não equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria (às fls. 282 a 286 procede ao resumo das conclusões que apresentou).

Pede que seja declarada a nulidade do lançamento em tela, ou, alternativamente, a sua insubsistência. Protesta por provar o alegado por todos os meios em Direito admitidos.

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou, na ementa correspondente, a decisão proferida.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 22/12/2004

**JULGAMENTO DA LEGALIDADE E/OU INCONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.**

Aos julgadores administrativos não foi dada a competência legal para o afastamento de normas vigentes pelos motivos de ilegalidade e inconstitucionalidade, salvo nos casos em que ela já tenha sido declarada inconstitucional, em caráter definitivo, pelo Supremo Tribunal Federal.

**IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. OCULTAÇÃO DESSE FATO.**

Os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de

pessoa jurídica importadora devem destacar o IPI nas saídas que derem a esses produtos.

Assim, a ocultação pela *trading* do fato de que se trata de importação por conta e ordem de terceiros, permitindo a atacadista ou varejista que deixem de destacar o IPI nas saídas de mercadorias importadas que promoverem constitui simulação, apenável com a pena de perdimento da mercadoria.

Quando as mercadorias, sobre as quais seria aplicada a pena de perdimento, tiverem sido consumidas, ou não forem localizadas, aplicar-se-á a multa substitutiva igual ao valor aduaneiro da mercadoria.

**REVISÃO ADUANEIRA** Revisão Aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação.

Assim, tanto a pena de perdimento quanto a multa substitutiva a ela, quando for o caso, podem ser, perfeitamente, aplicadas em sede de revisão aduaneira.

#### **VALOR ADUANEIRO. ALTERAÇÃO *EX OFFICIO*.**

Segundo se depreende da legislação do AVA GATT, em casos de constatação de fraude, o valor aduaneiro pode ser alterado *ex officio*, mediante lançamento, com exigência de multa, antes de o importador ingressar com recurso contra essa alteração (de valor).

**MULTA POR CESSÃO DO NOME** 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 a acobertar seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada.

A Lei nº 11.488/2007 que trouxe a previsão legal de aplicação dessa multa não apresentou no rol de textos legais revogados, presentes em seu art. 40, qualquer parte do art. 23, do Decreto-lei nº 1.455/1976, portanto, referida multa não veio alterar a aplicada em substituição à pena de perdimento. O parágrafo único da mencionada Lei altera apenas a aplicação da pena de declaração de inaptidão do CNPJ que ocorreria no caso de não comprovação da origem e disponibilidade dos recursos para importação.

**SOLIDARIEDADE** Segundo a legislação do Comércio Exterior, respondem pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie.

Insatisfeitas com a decisão de primeira instância, as empresas apresentaram Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

#### **Columbia Storage Comércio e Informática Ltda.**

Advoga o “descabimento da alegação de incompetência do julgador administrativo quanto a examinar e se posicionar (...) a respeito da inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou de ato praticado em face à lei”, referindo-se, no caso concreto, à inconstitucionalidade da pena de perdimento.

Também em sede de preliminar, que o Auditor-Fiscal se valeu - e não poderia se valer -, da autorização do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional para desqualificar a operação de importação realizada, e não da lei especial agora invocada pela r. Decisão de primeira instância. Que o Auto de Infração é nulo, pois o artigo 116 do Código depende de regulamentação e a *“fundamentação introduzida pela r. Decisão não pode ser adotada, pois à autoridade julgadora não cabe modificar a qualificação jurídica do lançamento, apenas dizer se a qualificação adotada está correta ou não”*.

Ainda em preliminar, repisa argumento de que a Fiscalização Federal não decidiu por suas próprias convicções, mas por influência hierárquica. Assevera, *“essas desajeitadas transcrições não espelham a convicção pessoal do Auditor-Fiscal, mas inegavelmente a convicção da inteligência fazendária superior que determinou ao Auditor-Fiscal fazer a fiscalização. Recebendo de terceiros o chamado caminho das pedras para a autuação, a interferência indevida dos terceiros, da alta administração fazendária, resultou em viciar o trabalho fiscal e leva à anulação do Auto de Infração, por error in procedendo”*.

No mérito, alega legitimidade na opção por qualquer forma legal de importação. Considera também não existirem provas da simulação, se não por insuficientes e mal interpretados indícios.

Tece considerações a respeito da evolução histórica da participação das *tradings* no comércio internacional e das modalidades possíveis para esse tipo de operação, com o que pretende demonstrar a dificuldade de ajustamento dos negócios às regras fixadas pela Administração.

Explica como se processou a operação em tela, esclarecendo que a *“Sertrading ofereceu à Recorrente condição negocial interessante, consistente em vantagem financeira e comercial especial de desconto no preço de venda das mercadorias, desconto esse permitido pela submissão da importação ao regime de incentivo estadual do Espírito Santo (Fundap) [...]”*. Considera que se já houvesse regulamentação para operações por encomenda, estaria enquadrada, sem maiores problemas, nessa modalidade.

Que o Auditor-Fiscal fez equivocada interpretação ao considerar a operação simulada com vistas à ocultação do real comprador com interposição fraudulenta.

Afirma,

Ocorre que a importação foi transparente e foi corretamente documentada com uma importação por conta própria, sempre deixando claro que foi feita por conta exclusiva da empresa Sertrading. Tal fato é plenamente comprovável tanto pelos diversos documentos coletados pelo próprio Auditor-Fiscal como por aqueles apresentados pela Recorrente e pela Sertrading nos trabalhos de fiscalização realizados.

Defende não ter havido manipulação do preço tal como acusado pela Fiscalização Federal, nem falsidade ideológica das faturas comerciais. Por diversos meios, procura demonstrar a impertinência da conclusão fiscal de que produtos com alíquotas maiores teriam sido subfaturados enquanto os de alíquota menor superfaturados.

Quanto aos documentos encontrados pelo Fisco, argumenta,

O outro documento invocado pelo Auditor-Fiscal e também pela r. Decisão recorrida como prova da falsidade do primeiro, esse outro documento, chamado de *“a outra fatura”*, nada mais é do que simples troca de informações para fins de ~~cotação de valores e para especificação~~ técnica das mercadorias, feita entre empresas

no exterior, anteriormente à importação propriamente dita, e não vinculativas da Sertrading ou da Recorrente.

A utilização de "faturas pro-forma" para essa troca de informações é comum entre as empresas que operam no mercado de importação. As assim chamadas "faturas", embora com a aparência de faturas, na verdade faturas não são, no sentido jurídico da expressão. Elas não representam uma venda e compra propriamente dita e não têm qualquer efeito vinculante quanto aos termos e condições finais da operação de importação que anunciam.

Segue com a desproporcionalidade da pena aplicada. Refere-se às decisões do Supremo Tribunal Federal favoráveis à limitação.

Por fim, invoca o artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Sustenta que, se nem mesmo a lei tributária pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, como poderia o Auditor-Fiscal fazê-lo?

### Sertrading Ltda

Inicia esclarecendo que *“é pessoa jurídica de direito privado, que tem por objeto social a realização de operações comerciais no mercado externo e produtos importados no mercado interno, por conta própria ou de terceiros; a importação e exportação de quaisquer produtos, inclusive comercialização interna dos produtos importados em geral, podendo ainda, participar em outras sociedades na qualidade de sócia, quotista ou acionista; atuar como mandatária e comissária, bem como prestar serviços de consultoria e planejamento comercial de importação e/ou exportação, financeiro e administrativo”*.

No exercício de suas atividades foi surpreendida por autuação relacionada a operações que realizou por conta própria, mesmo que sob encomenda prévia.

Requer que o Auto de Infração seja declarado nulo, pois considera que, havendo duas pessoas no pólo passivo, sujeito e responsável solidário, seriam necessários dois autos de infração diferentes.

Que sendo o procedimento de Revisão Aduaneira, caberia apenas o lançamento de tributos e demais gravames e não a imputação da pena de perdimento.

Refere-se à desproporcionalidade da multa aplicada, assim como ao fato de que, *“uma vez submetidas ao despacho de importação, tal operação já passou pelo crivo da fiscalização e, portanto, encontra-se regularmente no país, não cabendo análise aduaneira visando imputar multa gravíssima ao contribuinte [...]”*.

E acrescenta,

Por fim, não há como decretar o perdimento de mercadoria já comercializada, pois a **conversão do perdimento em multa somente é admitida no caso de mercadoria não localizada ou que tenha sido consumida. No presente caso, a mercadoria foi desembaraçada e comercializada no País**, não sendo o caso de mercadoria extraviada ou perdida ("não localizada"), nem mesmo de mercadoria que pereceu, evaporou, desapareceu ou foi roubada, ("consumida"), o que impede a aplicação da penalidade, em razão do princípio da estrita legalidade.

A seguir, defende a inconstitucionalidade do procedimento de perdimento na esfera administrativa, que, segundo entende, viola o Princípio do Devido Processo Legal ao transformar alguém interessado na causa em julgador.

No mérito defende terem sido importações por conta própria, que seriam revendidas no mercado nacional a um proponente comprador. Acrescenta,

**Já através do extrato da Declaração de Importação, nota-se que a Recorrente promoveu, com recursos próprios, o pagamento de todos os tributos exigidos na operação de importação (II, IPI, Pis e Cofins). Some-se a tudo isso, o fato de que o câmbio (valor aduaneiro) e todas as despesas de nacionalização da mercadoria foram pagas com os próprios recursos da Recorrente.**

Argumenta “*que adiantamento seria cobrança de valores antes da venda e entrega (faturamento) das mercadorias importadas, o que não ocorreu no presente caso*”. E acrescenta que, mesmo que houvesse algum tipo de adiantamento, trata-se de uma presunção relativa.

Que tem comprovada capacidade econômica e preencheu todos os requisitos do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 07/02.

Que tem diversos clientes e que as vendas poderiam ter sido efetuadas a qualquer outro deles, “*inclusive no caso da possível proponente compradora COLUMBIA [...] desistir da aquisição da mercadoria importada*”.

Que é equivocada a alegação do Fisco de que não há interesse comercial da Columbia em realizar a operação com um intermediário. Adquirir os produtos de uma *trading*, pode ser justificado pelo fato de essas empresas possuírem em geral descontos no prego, usufruírem de benefícios como o FUNDAP, descontos nos pregos de frete, seguro e armazenagem, sem falar na especialização na realização de operações de importação, deixando a empresa compradora das mercadorias no País livre para focar e exercer apenas a sua atividade principal.

Por outro lado,

**Assim, a tal "segunda" fatura comercial (fls 164) que deu origem à presunção utilizada pelo I. agente fiscal de que a operação de importação teria sido realizada pela Columbia, e não pela Sertrading, não se refere à operação EFETIVAMENTE realizada e declarada à Receita Federal, mas sim mera cotação de preços, negociação. comercial ou fatura "pro forma" solicitada pela Columbia, de uma importação realizada pela Sertrading sob sua encomenda prévia.**

Refere-se à propriedade de bens móveis, que conforme artigo 1.267 do Código Civil, é constituída na tradição do bem. Por isso, argumenta que “*o conhecimento de transporte de carga é a prova da existência do contrato de transporte, no qual se discrimina e disciplina as cláusulas que regerão esta prestação. Serve como prova de entrega da mercadoria e, em seu original, é título de propriedade negociável, com força de escritura pública (artigos 586 e 587 do Código Comercial).*”

Também que não poderia ser-lhe aplicada qualquer penalidade por que procedeu de acordo com entendimento externado pelas autoridades administrativas competentes.

Que com base nas parcas provas apresentadas, não poderia ter sido aplicada a mais severa pena existente no Comércio Exterior – Pena de Perdimento, inclusive, desproporcional ao eventual dano acusado pela falta de recolhimento do IPI na saída das mercadorias.

Refere-se à Lei 11.488/07 que, em seu artigo 33, “*revoga tacitamente a pena de 100% (cem por cento) do valor aduaneiro, ao implementar uma multa de 10% (dez por cento) do valor aduaneiro [...].* A esse respeito cita e comenta o Voto divergente de um dos julgadores de primeira instância administrativa.

No que se refere à negociação com o exterior, cita o artigo 18 da Lei nº 11.425/07, que incluiu o parágrafo 3º no artigo da Lei 11.281/06, esclarecendo que, para enquadramento da importação realizada em uma das possíveis modalidades de operação, é irrelevante quem negocia a mercadoria no exterior.

E acrescenta que não teria como averiguar a existência de super ou subfaturamento, por que não possui as informações e ferramentas disponibilizadas à Secretaria da Receita Federal. Que práticas delituosas dessas natureza somente pode ser imputada ao exportador estrangeiro.

No que se refere à solidariedade que lhe é atribuída, sustenta não ter interesse comum com a Columbia na situação que constitui o fato gerador dos tributos. Afirma,

**Dessa forma, o eventual subfaturamento DIMINUIRIA o ganho da SERTRADING, tendo em vista que quanto maior o valor da operação de saída para seu cliente (COLUMBIA) maior seria o benefício financeiro (lucro) obtido pela SERTRADING, valor este que, em geral, era algo em torno de 3% do valor da operação de saída. Assim, não há nem sequer solidariedade da SERTRADING nas obrigações tributárias devidas pela COLUMBIA, tendo em vista que os interesses são TOTALMENTE DIVERGENTES nessas operações.**

Acusa, também, a inobservância dos procedimentos de Valoração Aduaneira definidos no Acordo de Valoração Aduaneira e regulamentados pela própria Secretaria da Receita Federal.

De uma primeira análise entendeu-se necessário a conversão do julgamento em diligência, nos seguintes termos.

Buscando atestar o preenchimento dos requisitos de admissibilidade do Recurso Voluntário, constatei que não foram juntados aos autos os Avisos de Recebimento informando a data da ciência da decisão de primeira instância.

Ainda mais, o despacho de encaminhamento do processo a este Conselho, penúltima folha do processo (sem número), refere apenas que “*tendo em vista que os contribuintes apresentaram Recursos Voluntários, envio para julgamento*”, sem qualquer menção à tempestividade dos mesmos.

VOTO POR CONVERTER o julgamento em diligência para que os Avisos de Recebimento correspondentes ao Acórdão 07-12.427, ou outra informação hábil a atestar a tempestividade dos Recursos apresentados pelo contribuinte e pelo responsável solidário, sejam carreados aos autos.

Prestados os esclarecimentos solicitados na diligência, o processo retorna a este Conselho para decisão final do litígio.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

A Unidade Preparadora, em resposta ao pedido de esclarecimentos realizado por meio da Resolução nº 3102-000.244, declarou que, embora não tenha encontrado os Avisos de Recebimento correspondentes à ciência do Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, tem condições de atestar a tempestividade dos Recursos Voluntários apresentados. A confirmação foi feita tendo em conta os prazos mais exíguos possíveis no encaminhamento da ciência, considerando os trâmites internos, o trabalho realizado nos Correios e todas as etapas subseqüentes. Em face das informações prestadas, consideram-se preenchidos os requisitos de admissibilidade, razão pela qual conheço dos Recursos Voluntários.

## Preliminares

No que se refere às arguições de desrespeito a princípios constitucionais e ao protesto contra a decisão do i. Julgador de primeira instância de sobre eles não manifestar-se, o fato é que falece competência a este Tribunal Administrativo, tanto quanto, parece-me, à instância *a quo*, para deixar de aplicar uma lei por alegação de inconstitucionalidade. No caso específico deste Colegiado, a vedações está expressa no art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

É defeso a esta corte administrativa, salvo as hipóteses expressamente previstas no parágrafo único do artigo 62 supracitado, deixar de aplicar dispositivo legal formalmente válido sob pretexto de suposta violação constitucional ou princípios nela resguardados.

Ainda mais, trata-se de assunto sumulado.

Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

O preceito aplica-se, de igual forma, à alegação de inconstitucionalidade da pena de perdimento dos bens, que, ademais, no caso concreto, sequer comporta a argüição de violação do Princípio do Devido Processo Legal, na medida em que o julgamento da lide está sendo feito na via normal destinada ao Processo Administrativo Fiscal, não restando qualquer motivo para alegação de que *o interessado na causa é transformado em julgador*.

Esses preceitos aplicam-se, da mesma forma, à reclamação dirigida à desproporcionalidade das multas aplicadas.

A acusação de que a Fiscalização Federal não decidiu por suas próprias convicções, mas por influência hierárquica superior está destituída de elementos de comprovação e até mesmo de uma explicação para tal conclusão. Se extrai dos autos que a Fiscalização empreendeu a ação, lavrou os Termos necessários, descreveu os fatos apurados e lavrou o Auto de Infração, tudo devidamente assinado.

Também não encontrei o fundamento para o pedido de que o Auto de Infração seja declarado nulo, por serem necessários dois autos de infração diferentes em havendo duas pessoas no pólo passivo, sujeito e responsável solidário. A legislação determina que sejam lavrados diferentes autos de infração para cada tributo, que poderão ser juntados a um mesmo processo. Outrossim, há Súmula aprovada neste Conselho determinando que todas as pessoas arroladas no processo tenham direito a defender-se na esfera administrativa. Nada sobre autos de infração diferentes para pessoas diferentes.

Quanto ao alcance do Ato de Revisão aduaneira e a possibilidade de que dele resulte a aplicação da multa de conversão da pena de perdimento dos bens, primeiro, de se dizer que é irrelevante, para efeito de delimitação da competência da Fiscalização Federal e das exigências por ela determinadas, o título sob o qual os atos são praticados. No curso de um procedimento de Revisão é perfeitamente possível que sejam detectadas irregularidades praticadas depois do desembaraço da mercadoria, não sendo isso razão para protestos.

Noutro vértice, entendo que o Ato praticado na operação litigada é, de fato, pelo menos em parte, de Revisão Aduaneira, já que incluem-se em seu foco fatos ocorridos durante o Despacho Aduaneiro que já poderiam, desde a importação das mercadorias, terem sido identificados.

Quanto a isso, como abaixo se vê, o conceito da Revisão Aduaneira inclui a apuração da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação. A pena da qual aqui nos ocupamos tem origem, exatamente, na inexatidão das informações prestadas pelo importador das mercadorias.

Art. 570. Revisão Aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação (Decreto-lei nº 37, de 1966 art. 54, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 2º, e Decreto-lei nº 1.578, de 1977, art. 8º).

E também não se cogita de aplicação da multa de conversão da pena de perdimento apenas às mercadorias que tenham desaparecido antes do desembaraço. A jurisprudência é quase uníssona em rejeitar esse entendimento amplamente restritivo, do qual resultaria uma multa aplicável quase que exclusivamente ao depositário infiel. Há firme entendimento de que não foi essa a intenção do legislador.

Superadas as preliminares, passo ao mérito.

## Mérito

### Interposição

As defesas apresentadas pelas Recorrentes são extensas e abordam muitos aspectos conceituais das normas aplicáveis às operações conhecidas como sendo por conta e ordem, por encomenda, ou, quando revelada operação intencionalmente maquiadas, por interposição fraudulenta de terceiros. Melhor que faça de início uma digressão em torno dos fatos relacionados à positivação das normas de regulamentação deste tipo de atividade, para depois examinar com cuidado as particularidades do caso concreto.

Ainda que a falta de comprovação da origem dos recursos empregados em atividade de comércio exterior presuma a ocorrência da infração habitualmente designada por interposição fraudulenta, a conduta tipificada na norma legal, artigo 618, inciso XXII, parágrafo primeiro, do Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos, Decreto 4.432/02, cuja matriz legal não se desconhece ser a Lei nº 10.637/02 é a seguinte.

Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário

(...)

XXII - estrangeira ou nacional, 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.

§ 1º A pena de que trata este artigo converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.

Trata-se, portanto, de infração por ocultação (i) do sujeito passivo, (ii) do real vendedor, (iii) comprador ou (iv) de responsável pela operação, sendo a interposição fraudulenta de terceiros inserida dentre as hipóteses de ocultação dolosa das pessoas antes relacionadas (*inclusive a interposição fraudulenta de terceiros*).

A ocultação das pessoas elencadas no inciso XXII do Decreto 4.432/02, praticada de forma dolosa, enseja a aplicação da pena de perdimento da mercadoria, por dano ao Erário, convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro dessas, nos casos em que não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

Necessário sublinhar que a tipificação da infração por dano ao Erário não se vincula aos efeitos do ato, ou à extensão das conseqüências dele decorrentes. Se extrai do texto legal que a ocultação intencional do sujeito passivo, do vendedor, do comprador ou do responsável, caracteriza, *de per se*, a conduta sancionada. Absolutamente desnecessário que a fiscalização se esforce em provar a efetiva ocorrência de prejuízo aos cofres públicos.

Com efeito, o que a norma legal intenta coibir é forma de agir do administrado, potencialmente lesiva ao interesse coletivo. Não se trata de uma interferência lesiva à liberdade negocial do particular, nem hostil ao negócio jurídico indireto em si. O que as normas pretenderam foi a prevenção do evento marcado pela atipicidade, sem efeito prático aparente. Seja por razões econômicas, financeiras, operacionais ou de qualquer outra natureza, necessário que alguma vantagem lícita justifique a opção pelo caminho menos provável na obtenção de fins equivalentes.

Também há que se destacar que, ao assim definir, a Lei 10.637/02 não inova em relação ao Decreto-lei nº 37/66 e 1.455/76. Lá, assim como aqui, considerou-se configurado o dano ao Erário independentemente da comprovação do prejuízo aos cofres públicos. Para comprovar tal assertiva, basta a leitura das demais hipóteses elencadas no artigo 618 do Regulamento Aduaneiro.

Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, caput e § 1º, este com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59):

I - em operação de carga ou já carregada em qualquer veículo, ou dele descarregada ou em descarga, sem ordem, despacho ou licença, por escrito, da autoridade aduaneira, ou sem o cumprimento de outra formalidade essencial estabelecida em texto normativo;

II - incluída em listas de sobressalentes e de provisões de bordo quando em desacordo, quantitativo ou qualitativo, com as necessidades do serviço, do custeio do veículo e da manutenção de sua tripulação e de seus passageiros;

(...)

IV - existente a bordo do veículo, sem registro em manifesto, em documento de efeito equivalente ou em outras declarações;

(...)

XVII - estrangeira, em trânsito no território aduaneiro, quando o veículo terrestre que a conduzir for desviado de sua rota legal, sem motivo justificado;

(...)

E não me parece que presunções legais dessa ordem devam causar surpresa. Mais do que um expediente aceitável, trata-se de medida indispensável à obtenção dos resultados visados pela Administração Tributária. É um pressuposto que decorre do teor normativo do próprio Código Tributário Nacional, matriz das regras de formação do Sistema Tributário Nacional. A fiscalização e a arrecadação de tributos está amplamente alicerçada na colaboração forçada do sujeito passivo, como bem exemplificam a obrigação de prestar informações e de antecipar o pagamento do tributo. A legislação ordinária, por seu turno, toma emprestado e reproduz esse modelo, e não somente pela via da obrigação de fazer, mas, também, pela limitação à iniciativa empreendedora da sujeito passivo, quando as operações levadas a efeito representam risco de dano, situação na qual são inquinadas da presunção legal de infração.

É claro que, em se tratando de presunção legal, haverá sempre a possibilidade de desconstituição do fato presumido, pela comprovação, segundo as peculiaridades próprias

de cada caso e mediante elementos de prova igualmente particulares, que tratou-se de mero erro formal escusável. Desta forma vê-se também preservada a busca da verdade material, outro dos pilares que sustentam as relações do particular com o Estado.

O caso concreto refere apenas uma importação de mercadorias de Miami, desembaraçada em 23 de dezembro de 2004 pela Sertrading Ltda e entregue na mesma data à Colúmbia Comércio, sediada em São Paulo, em uma operação informada como sendo importação por conta própria para posterior venda no mercado nacional.

A acusação que recai sobre as empresas autuadas encontra-se logo no início da Descrição dos Fatos do Auto de Infração, nos seguintes termos.

A verdadeira operação de importação, conforme será demonstrado de forma sustentada em documentos, tem a **COLUMBIA STORAGE INC**, sediada nos Estados Unidos da América, como compradora das mercadorias no exterior, em benefício da **COLUMBIA STORAGE**, sediada na Alameda Jurud 105 Galpão 2, em Barueri-SP, o mesmo endereço da **COLUMBIA COMÉRCIO**.

A Fiscalização também explica que, como Fundapiana, a Sertrading pratica esse tipo de operação com diversas outras empresas, irregularidades apuradas em outros processos. Em regra geral, o depósito dos valores gastos pela importadora com tributos são depositados no segundo dia seguinte ao registro da declaração de importação e o valor correspondente ao fechamento de câmbio, por ser mais vultuoso, no mesmo dia.

Foi o que aconteceu no caso em exame.

Os impostos foram pagos pela Sertrading em 22/12/2004, no valor de R\$ 373.153,87, quantia depositada pela Columbia em favor da Sertrading no dia 24/12/2004, no Banco do Brasil. O câmbio foi liquidado no dia 19/01/2005, no valor R\$ 1.065.814,65, depositado no mesmo dia, Banco Santander (folha 06 do processo).

Em diligência realizada na sede da empresa Sertrading, a Fiscalização constatou que a real compradora das mercadorias no exterior foi a Columbia Storage Inc, sediada nos EUA, em benefício da Colúmbia Comércio. Isso foi comprovado com a apreensão de duas faturas comerciais com dados referentes a uma mesma operação. Uma, a que foi apresentada ao Fisco, informava a Sertrading como importadora e a outra com os dados acima.

Tais faturas, demonstram, ainda, importantes diferenças de preços unitários, revelando a ocorrência das infrações de subfaturamento e superfaturamento do preço. Conforme tabela à folha 24 do Processo, a Fiscalização demonstra que, alternando entre super e subfaturamento das mercadorias, a importação terminou por ter uma substancial redução da carga tributária incidente, não fossem empregadas essas manobras.

A Fiscalização também detalha,

As duas empresas **COLUMBIA COMERCIAL** e **COLUMBIA STORAGE INC**, tem como sócios os Srs. **JAIRO JULIANO** - CPF 469.414.878-87, **ALBERTO EDUARDO NOGUEIRA BARRETO** - CPF 322.127.398-34, **JOÃO ANTONIO AGUIRRE ARMELIN** - CPF 206.294.518-34, **JOSÉ ANTONIO DO REGO MONTEIRO** - CPF 010.590.418-04 e **AFONSO EMILIO SILVA TORE** - CPF 042.051.348-51 (fls. 90 a 92 e de 133 a 136)).

De fato, acredito que tratem-se de evidências contundentes da prática da infração da qual aqui nos ocupamos. Ao final da Descrição dos Fatos, os Auditores-Fiscais autuantes intentam a demonstração dos prejuízos causados aos cofres públicos e ao controle

fiscal e aduaneiro como um todo com práticas desse tipo. Destacam a quebra da cadeia do Imposto sobre Produtos Industrializados, a ocultação da pessoa jurídica responsável por eventuais infrações, como no caso, a Columbia, pela prática de super e subfaturamento, o abuso no uso Programa de desenvolvimento Fundap etc etc. Inobstante, como disse antes, não creio que seja necessário envidar esforços na compreensão do dano efetivo da operação.

A infração por ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação tem caráter objetivo, somente pode ser afastada se desconstituída a presunção do dano potencial retratado na conduta.

Não acho que isso tenha sido feito neste caso.

Pelos dados oferecidos pelo Fisco, estou convencido de que foi efetivamente a Columbia quem, no sentido lato, promoveu a entrada da mercadoria no território nacional, pelo seu interesse próprio, figurando a Sertrading como importadora, por razões que, como já disse por mais de uma vez, não precisam ser conhecidas para que a pena seja aplicada.

E diga-se, de maneira nenhuma se pode aceitar que a outra fatura comercial encontrada pela Fiscalização Federal nada mais seja do que simples troca de informações para fins de cotação de valores e para especificação técnica das mercadorias. É dos conceitos mais comezinhos no comércio exterior que faturas, sejam pro-forma ou não, são documentos bem diferentes de cotações de preço e representam negócio consolidado.

Por outro lado, a infração não foi comprovada apenas pelas faturas em duplicidade. A cronologia das transferências de numerário também testemunham a ocorrência da infração, tanto quanto o desembaraço das mercadorias para serem entregues diretamente à Columbia lhe dá evidência.

E nem se diga que não foram adiantamento porque ocorreram depois da entrega da mercadoria. O que sobressai, no caso, além da cronologia, é a coincidência de valores e datas. Vê-se de forma insofismável que as transferências atendem não às particularidades de uma transação comercial, mas à necessidade de pagamento dos tributos devidos e do câmbio.

Também não vejo como reconhecer qualquer tipo de regularidade com base na observância dos Atos expedidos pela Secretaria da Receita Federal ou da legislação superveniente, reguladora da importação por encomenda.

O argumento de não ter sido configurada a importação por conta e ordem por estarem presentes os quatro elementos a indicar a propriedade da mercadoria, conforme entendimento do Órgão Fiscalizador externado por meio do ADI SRF 07/2002 e IN 247/02, deve ser veementemente rejeitado. Esses fatos comprovam exatamente o contrário. Que a operação, que deveria ter sido declarada como por conta e ordem de terceiro, com fechamento do contrato de câmbio e faturamento em nome do adquirente e emissão de notas fiscais de serviço por parte do importador, foi feito ao arripio da Lei, pela ocultação do real comprador, com interposição fraudulenta.

Vale o mesmo em relação às inovações introduzidas pela a Lei 11.281/06. Ao prever a importação por encomenda, a Lei manteve erguido um dos pilares do controle sobre este tipo de operação, qual seja, a necessidade de observação dos critérios e exigências definidos pela Secretaria da Receita Federal.

Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.

§ 1o A Secretaria da Receita Federal:

I - estabelecerá os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora na forma do caput deste artigo; e

II - poderá exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do encomendante.

§ 2o A operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do § 1o deste artigo presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. (grifos meus)

§ 3o Considera-se promovida na forma do caput deste artigo a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)

Acrescente-se. O legislador, ao distinguir a operação por encomenda da operação por conta e ordem, tratou, instantaneamente, de atribuir ao encomendante a condição de equiparado a industrial e responsável pelos Impostos e infrações, equivalendo os efeitos tributários de uma e de outra operação.

Art. 12. Os arts. 32 e 95 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 32. ....

.....

Parágrafo único. ....

.....

c) o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora;

d) o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora." (NR)

"Art. 95. ....

.....

VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora." (NR)

Art. 13. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Art. 14. Aplicam-se ao importador e ao encomendante as regras de preço de transferência de que trata a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nas importações de que trata o art. 11 desta Lei.

Outrossim, de se dizer que a Lei 11.281/06 não afastou a importação por encomenda nem da presunção legal de infração por interposição fraudulenta, nem das consequências que lhe são próprias. Até então apenas a importação por conta e ordem dispunha de regramento próprio e presunção de fraude. Com o advento da Lei foi feito um destaque para operações realizadas no interesse de terceiros, mas com recursos próprios (por encomenda), situação na qual a encomendante responde também solidariamente por tributos e multas, é equiparada a industrial e, tal qual a importação por conta e ordem, enseja a aplicação da pena de perdimento quando descumpridos os requisitos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal. Antes da Lei 11.281/06 essa operação, realizada de forma regular, era conhecida como importação por conta própria.

O fato é que, sempre, as verdadeiras condições nas quais a operação está sendo processada devem ser declaradas, seja a importação enquadrada como por conta e ordem ou como por encomenda, sob pena de ser considerada como interposição fraudulenta de terceiros. No caso, ela nunca foi por conta própria.

### **Subfaturamento**

A acusação de subfaturamento do preço não se confunde com os demais casos revisão do valor aduaneiro declarado, seja a revisão decorrente da rejeição do primeiro método, seja da recomposição da base de cálculo, com a inclusão de valores que, embora não integrem o preço, devem ser acrescentados à base de cálculo dos tributos aduaneiros. No subfaturamento, é preciso que seja provado que o preço ou valor praticado naquela operação não foi o informado pelo importador na declaração de importação. Ao contrário, a rejeição do primeiro método ou recomposição do valor requer apenas o enquadramento do fato nas condições definidas na legislação de regência como aptas à rejeição do primeiro método ou inclusão de valores na base de cálculo.

Trata-se de uma distinção de grande relevância, na medida em que cada uma das duas situações tem repercussões completamente diferentes.

Aqui, uma vez que não se cogita do acolhimento do argumento de que as faturas em duplicidade apreendidas pela Fiscalização Federal tratem-se de meras cotações de preço, entendo bem caracterizada a manipulação dolosa das informações apostas na Declaração de Importação.

No que diz respeito à alegada inobservância dos critérios especificados pelo Acordo de Valoração Aduaneira - AVA para determinação da base de cálculo dos tributos incidentes nas operações de comércio exterior, destaca-se o disposto no artigo 88 da MP 2.158/01-35.

Art. 88. No caso de fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria, em conformidade com um dos seguintes critérios, observada a ordem seqüencial: (grifos meus)

#### **I - preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar;**

II - preço no mercado internacional, apurado:

a) em cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada;

b) de acordo com o método previsto no Artigo 7 do Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT/1994, aprovado pelo Decreto Legislativo no 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto no 1.355, de 30 de dezembro de 1994, observados os dados disponíveis e o princípio da razoabilidade; ou

c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.

Parágrafo único. Aplica-se a multa administrativa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado, sem prejuízo da exigência dos impostos, da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996, e dos acréscimos legais cabíveis.

### Retroação benigna

É assunto recorrente a possibilidade de retroação da multa de dez por cento do valor aduaneiro das mercadorias, reduzindo a multa de cem por cento aplicada.

Como já tive oportunidade de pronunciar em outros julgamentos, entendo que a multa de dez por cento do valor da operação, aplicável à pessoa jurídica que cede o nome, não revogou nem protegeu qualquer das partes envolvidas na operação da imposição de multa no valor aduaneiro das mercadorias, por interposição fraudulenta.

A Orientação Coana/Cofia/Difia sem número, datada de 11 de julho de 2007, que trata da aplicação de multa na cessão de nome a terceiro, em operações de comércio exterior, chega à seguinte conclusão.

Em resumo, conclui-se que se aplicam as seguintes disposições legais, às hipóteses abaixo enumeradas:

Interposição fraudulenta presumida pela não comprovação da origem dos recursos:

Pena de perdimento da mercadoria, com base no art. 23, inciso V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

Proposição de inaptidão da inscrição do CNPJ da pessoa jurídica (art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430/96, e art. 41, **caput** e parágrafo único, da IN RFB nº 748/2007);

Interposição fraudulenta comprovada, seja pela identificação da origem do recurso de terceiro, seja pela constatação da ocultação por outros meios de prova:

Pena de perdimento da mercadoria, com base no art. 23, inciso V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

Multa de 10% do valor da operação acobertada, aplicada sobre o importador, conforme dispõe o art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

Respeitadas as opiniões em contrário, o fato é que não tenho qualquer dúvida de que jamais a intenção do legislador foi no sentido cominar penalidade mais branda nos casos de interposição fraudulenta de pessoas, a qualquer um dos envolvidos na operação.

Antes de tudo, é preciso entender que tratam-se de penalidades que, do ponto de vista do bem jurídico tutelado, não guardam nenhuma identidade entre si. Embora decorram de uma conduta até certo ponto equivalente, uma destina-se a coibir o uso abusivo da pessoa jurídica importadora, outra, a importação de mercadorias em situação irregular (conduta já sancionada antes do advento da Lei 10.637/020). Não há qualquer razão para que se cogite que o legislador tenha intentado reduzir a pena ou definir os limites da sujeição passiva ou da responsabilidade pela infração por dano ao Erário pela instituição de outra pena à pessoa que cede o nome.

De se observar que em nenhum momento se disse que a multa por conversão da pena de perdimento, especificamente nos casos em que o dano ao Erário decorresse de interposição fraudulenta, deixaria de ser equivalente ao valor aduaneiro e passaria a ser de dez por cento do valor da operação, para quem quer que fosse.

Seria de se perguntar por que razão o legislador teria destacado uma das ocorrências tipificadas como dano ao Erário, que sujeitam a mercadoria à pena de perdimento, para, em circunstâncias nas quais a mercadoria não pudesse ser apreendida, converter o perdimento não em valor compensatório, mas em inexpressivos dez por cento de seu valor.

Creio que, fosse essa a intenção, a primeira medida deveria ser a exclusão da infração do rol de situações compreendidas no conceito de dano ao Erário, já que a este deve ser necessariamente associado penalidade gravíssima de perdimento das mercadorias ou multa no valor correspondente.

Por outro lado, se o objetivo fosse apenas o de excluir a responsabilidade do importador, suficiente que isso fosse expressamente consignado em lei, nunca pelo caminho da imposição de uma nova pena, sem nenhuma ressalva às responsabilidades decorrentes da outra.

Além do mais, as disposições legais a respeito são claras ao indicar, como consequência da aplicação da multa de dez por cento, a exclusão da hipótese de declaração de inaptidão, a teor do parágrafo único do artigo 33 da Lei nº 11.488/07. Dito dispositivo esclarece que, à hipótese prevista no caput (aplicação da multa de dez por cento pela cessão do nome) não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (declaração de inaptidão).

Também não creio que, ao assim entender, estejamos negligenciando o princípio que protege o apenado da aplicação de mais de uma penalidade à mesma conduta.

Primeiro, se deve lembrar que é grande a quantidade de situações para as quais há previsão legal de aplicação de mais do que uma penalidade em vista de uma mesma ocorrência, bastando que as infrações decorrentes sejam de natureza distinta, como faz bom exemplo os casos de subfaturamento do preço na importação. Segundo, é preciso compreender que, desde o começo, todas as disposições legais foram sendo concebidas à luz da interpretação jurídica dada às ocorrências identificadas no mundo real, a partir do que forjaram-se instrumentos capazes de alcançar todas as pessoas envolvidas.

Um dos pontos de partida deste empreendimento foi a interpretação de lavra da Procuradoria da Fazenda Nacional – Parecer PGFN CAT 1.316/01, por meio da qual ficou assentado que o contribuinte do imposto é sempre a pessoa cujo nome consta no conhecimento de carga, independentemente de quem estiver efetivamente interessado na aquisição das mercadorias ou fizer as negociações prévias. Como consequência, as autuações

obrigatoriamente passaram a indicar como contribuinte do Imposto a pessoa informada como importador nas declarações de importação, restando incluir o adquirente no mercado interno como solidário na operação.

Por conta disso, ao aplicar a multa compensatória nos casos de mercadorias sujeitas à pena de perdimento, forçosamente identifica-se como contribuinte a pessoa que registrou a declaração de importação, embora pretenda-se apenar o verdadeiro proprietário destas mercadorias, que figura como responsável solidário.

São deformações decorrentes das manobras engendradas pelos próprios infratores, que encontram sempre resposta lenta e menos versátil na burocracia estatal, forçada à observação rigorosa dos limites definidos pela norma legal.

Finalmente, cumpre destacar que o assunto está hoje claramente regulamentado no Regulamento Aduaneiro em vigor – Decreto 6.759/09.

Art. 727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (Lei no 11.488, de 2007, art. 33, caput).

(...)

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

Com base nos fundamentos expostos, VOTO por negar provimento aos Recursos Voluntários apresentados.

Sala de Sessões, 23 de julho de 2013.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Relator