



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

Processo n° 12466.002301/2007-64
Recurso n° 924.886 Voluntário
Acórdão n° **3202-000.531 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 17 de julho de 2012
Matéria MULTA REGULAMENTAR
Recorrente TEXAS TRADING DO BRASIL LTDA.
Responsável solidário: SANTINO COMERCIAL E DISTRIBUIDORA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 11/08/2005, 09/11/2005

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. RECURSOS FINANCEIROS. PRESUNÇÃO LEGAL.

Presume-se por conta e ordem de terceiro, a operação de comércio exterior realizada mediante recursos financeiros daquele.

LEGITIMIDADE DA AUTUAÇÃO. INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE.

Nas operações de importação na modalidade por conta e ordem de terceiro, o contribuinte do Imposto de Importação é o importador, figurando o adquirente como responsável solidário. Respondem pela infração conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie, bem como o adquirente da mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA CONSUMIDA OU NÃO LOCALIZADA. MULTA IGUAL AO VALOR DA MERCADORIA.

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, infração punível com a pena de perdimento. Incurrerão em multa igual ao valor da mercadoria os que entregarem a consumo mercadoria de procedência estrangeira importada irregular ou fraudulentamente.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Fez sustentação oral, pela contribuinte, a advogada Karina Marques Machado, OAB/SP 242.615.

Irene Souza da Trindade Torres - Presidente

Gilberto de Castro Moreira Junior – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Irene Souza da Trindade Torres, Luis Eduardo Garrossino Barbieri, Charles Mayer de Castro Souza, Gilberto de Castro Moreira Junior e Rodrigo Cardozo Miranda.

Relatório

Trata-se de recursos voluntários (fls. 532/549 e 564/572) interpostos em 03/05/2010 e 06/05/2010 contra decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis, SC (DRJ/FNS), que julgou improcedente as impugnações (fls. 474/475 e 478/498) apresentadas, respectivamente, por **TEXAS TRADING DO BRASIL LTDA (TEXAS)** e **SANTINO COMERCIAL E DISTRIBUIDORA LTDA (SANTINO)**.

Para descrever os fatos, e também por economia processual, transcrevo o relatório constante do Acórdão citado, *verbis*:

“Trata o presente processo de auto de infração, de folhas 447 a 451, lavrado para constituição de crédito tributário no valor de R\$ 290.646,00 (sic R\$ 559.559,07) referente a multa prevista no art. 23, § 3º, do Decreto-lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002.

Inicialmente lavrado o auto de infração de folhas 01 a 24, depois de constatado pela autoridade julgadora que havia erro no cálculo da multa, foi determinada diligência que resultou na lavratura de auto de infração complementar (fls. 447 a 451), que ora se aprecia.

Do Relatório de Ação Fiscal, que integra o auto de infração (fls. 07 a 13), se extrai que a fiscalização concluiu que as importações registradas em nome da autuada foram realizadas com a ocultação do real adquirente das mercadorias, por meio de interposição fraudulenta de terceiro, com o uso de

simulação. As razões que levaram a fiscalização a essa conclusão foram as seguintes:

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

A fiscalização registra que a simulação engendrada pela autuada causa prejuízos aos Estados, em função do não pagamento de ICMS, e à União, pois os valores praticamente iguais entre as notas fiscais de entrada e de saída, estas correspondentes aos valores das notas fiscais de entrada acrescidos quase que somente das despesas aduaneiras, determinam um lucro mínimo, com reflexos negativos no IRPJ, CSLL, além do ISS devido aos Municípios. Também há redução no pagamento de IPI em função da não equiparação do comprador a estabelecimento industrial e pelo fato de o valor importado ser praticamente igual ao valor de venda. Existe ainda apropriação indevida de crédito de IPI relativo a empresas optantes pelo SIMPLES e de PIS/PASEP e COFINS de empresas optantes pelo Lucro Presumido e pelo SIMPLES.

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

O crédito tributário constituído no presente processo se refere à parte do total apurado (planilha de fls. 14 a 24) onde foi identificado como real adquirente das mercadorias importadas a empresa Santino Comercial Distribuidora Ltda (fls. 451), tendo sido a mesma autuada como Devedor Solidário.

Regularmente cientificada por via postal (AR às folhas 455-v e 449-v), a contribuinte Texas Trading do Brasil Ltda apresentou a impugnação tempestiva de folhas 474 a 475.

A impugnante reforça os termos da impugnação de folhas 404 a 416, com os documentos de folhas 417 a 438 anexos, antes apresentada.

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

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

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

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

atendimento dos requisitos instituídos posteriormente por essa INSRF 634106. (destaque do original).

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

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

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

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

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

A devedora solidária, Santino Comercial Distribuidora Ltda, foi cientificada por via postal (AR fls. 453-v) e apresentou a impugnação tempestiva de folhas 478, a 498, com os documentos de folhas 499 a 515 anexados.

A impugnante alega que não pode ser responsabilizada porque não tem qualquer relação com o procedimento de importação instaurado pela empresa autuada e que, ao contrário, agiu de boa-fé apenas adquirindo as mercadorias importadas por aquela empresa.

Alega que pagou o preço dos produtos adquiridos e recebidos, por meio de operações regulares e que a empresa vendedora estava com o cadastro regular perante os fiscos Estadual e Federal.

Defende a aplicação do princípio da boa-fé.

Alega que a fiscalização não logrou comprovar sua participação em nenhuma prática irregular a ela imputada. Defende que os autos não foram instruídos com nenhuma prova documental das alegações, somente com planilhas apresentadas pela própria autuada, importadora. Alega assim, que não se demonstrou o nexo causal entre as operações de importação autuadas e a impugnante, não podendo, dessa forma ser responsabilizada pela multa exigida. Defende a decretação de nulidade da responsabilização a ela imputada.

Alega que a pena de perdimento é inconstitucional por afrontar o direito à propriedade.

Requer a anulação do auto de infração e seu cancelamento.

É o relatório.”

Em sua decisão, a DRJ/FNS houve por bem manter totalmente o lançamento através do acórdão nº 07-18.969, de 19 de fevereiro de 2010, conforme ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 11/08/2005 a 09/11/2005

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA CONSUMIDA. MULTA IGUAL AO VALOR DA MERCADORIA.

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, infração punível com a pena de perdimento.

Aplica-se a multa igual ao valor da mercadoria caso tenha sido entregue a consumo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 11/08/2005 a 09/11/2005

IMPOSTO. INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

O adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, é responsável solidário pelo imposto de importação e responde conjunta ou isoladamente pela infração.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Inconformadas com tal decisão, ambas as Recorrentes apresentaram recurso voluntário com o objetivo de reformá-la, alegando, em breve síntese, o quanto segue:

A Recorrente TEXAS alega o seguinte:

- CÓPIA
- a) Requer diligência com fundamento no art. 37 da Lei 9.784/99, visando a juntada do processo administrativo que outorgou a habilitação ordinária para operar no comércio exterior; com isto visa identificar as importações realizadas que estavam compreendidas dentro da estimativa semestral de importações,
 - b) Afirma que não existia a necessidade de informar o nome do encomendante na DI, isso foi instituído pela IN SRF 634/2006. Também não havia restrição para que o encomendante adiantasse os recursos 100%, antes da IN SRF 634/2006;
 - c) Alega que tinha capacidade financeira para custear as operações e a autoridade fiscal nada averiguou acerca da capacidade financeira da Recorrente;

De seu turno, a Recorrente SANTINO alega que:

- a) Não é responsável solidária e não tem relação com o procedimento de importação instaurado, agindo de boa-fé. Não há elementos nos autos que comprovem o cometimento da infração por parte da Recorrente, deixando o Fisco de comprovar o nexo causal;
- b) Sua responsabilidade deveria ter sido comprovada mediante provas e não através de meras presunções. Para a configuração de presunção é fundamental que o fato esteja cabalmente provado. Alega ainda que não foram juntadas cópias das DI's mencionadas no quadro comparativo;
- c) Cita que a empresa TEXAS tinha relação com outras empresas além dela mesma, porém, a autoridade tributária atribuiu à Recorrente a responsabilização por todas as importações;
- d) Afirma que o auto de infração foi lavrado com base em documentos e informações incapazes de comprovar, de forma efetiva, a responsabilidade da Recorrente pela multa ora tratada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, Relator

Ambos os recursos voluntários são tempestivos e preenchem os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual deles tomo conhecimento, passando a analisar os argumentos trazidos pelas Recorrentes.

Insurge-se a TEXAS, agora em recurso voluntário, com tese semelhante àquela apresentada em sua impugnação.

Em suas razões recursais, em síntese, alega a Recorrente que as importações por ela promovidas: (i) ocorreram antes do advento da IN SRF nº 634/2006, que institui a obrigação de se informar o nome do encomendante na declaração de importação; (ii) que as importações por encomenda já existiam mesmo antes do advento do referido diploma legal, sendo certo que as operações promovidas pela Recorrente moldam-se a esse tipo de negócio jurídico, não à importação por conta e ordem de terceiros. Defende também a inexistência de proibição para o adiantamento de recursos de terceiro, entendendo que essa proibição surgiu a partir do advento da referida IN.

Por sua vez, alega em síntese a SANTINO que o lançamento não poderia pautar-se por mera presunção e que não poderia ela figurar no polo passivo do auto de infração como responsável tributária.

Pois bem. A partir do advento da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, as importações por conta e ordem de terceiros passaram a sofrer sensíveis modificações para colher operações de importação com ocultação do real adquirente das mercadorias.

Tais modificações foram implementadas, notadamente, pelos artigos 77 a 80 da referida MP:

Art. 77. O parágrafo único do art. 32 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passa a vigorar com a seguinte redação:

'Art. 32.

.....

Parágrafo único. É responsável solidário:

I - o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto;

II - o representante, no País, do transportador estrangeiro;

III - o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.' (NR)

Art. 78. O art. 95 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, passa a vigorar acrescido do inciso V, com a seguinte redação:

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

Art. 79. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro; e

II - 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 adquirente.”

Posteriormente, sobreveio a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, cujo artigo 27 erigiu presunção legal para tais operações:

“art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.”

Note-se que a partir da Lei nº 10.637/02, a presunção legal se aperfeiçoa com o mero emprego de recursos de terceiros.

De posse do poder normativo que lhe foi conferido pelo artigo 80, I da MP nº 2.158-35/01, a Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002, estabelecendo requisitos e características da importação por conta e ordem de terceiro:

“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.

(...)

Art. 3º O importador, pessoa jurídica contratada, devidamente identificado na DI, deverá indicar, em campo próprio desse documento, o número de inscrição do adquirente no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ).

§ 1º O conhecimento de carga correspondente deverá estar consignado ou endossado ao importador, configurando o direito à realização do despacho aduaneiro e à retirada das mercadorias do recinto alfandegado.

§ 2º A fatura comercial deverá identificar o adquirente da mercadoria, refletindo a transação efetivamente realizada com o vendedor ou transmitente das mercadorias.

Art. 4º Sujeitar-se-á à aplicação de pena de perdimento a mercadoria importada na hipótese de:

I - inserção de informação que não traduza a realidade da operação, seja no contrato de prestação de serviços apresentado para efeito de habilitação, seja nos documentos de instrução da DI de que trata o art. 3º (art. 105, inciso VI, do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966);

II - ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, do comprador ou responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros (art. 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002).

(...)

Art. 5º A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Também a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, disciplinou a importação por conta e ordem de terceiros, nos seguintes termos:

“Art. 12. Na hipótese de importação efetuada por pessoa jurídica importadora, por conta e ordem de terceiros, a receita bruta para efeito de incidência destas contribuições corresponde ao valor da receita bruta auferida com:

I – os serviços prestados ao adquirente, na hipótese da pessoa jurídica importadora; e

II – da receita auferida com a comercialização da mercadoria importada, na hipótese do adquirente.

§ 1º Para os efeitos deste artigo:

I – entende-se por importador por conta e ordem de terceiros 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;

II – entende-se por adquirente a pessoa jurídica encomendante da mercadoria importada;

III – a operação de comércio exterior realizada mediante a utilização de recursos de terceiros presume-se por conta e ordem destes; e

IV – o importador e o adquirente devem observar o disposto na Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002.”

Embora assista razão à TEXAS, quando diz que mesmo antes da disciplina da importação por encomenda pela Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006 e pela Instrução Normativa SRF nº 634, de 24 de março de 2006, a referida operação era autorizada, vê-se que, no período em que ocorreram as importações, ou seja, entre agosto e novembro de 2005, a própria lei já erigia presunção de que a antecipação de recursos de terceiros para se promover operações de importação caracterizaria importação por conta e ordem de terceiros.

Ressalve-se que com isso, não se afirma que todo e qualquer trânsito de recursos de terceiros pelas contas da importadora implicarão em operações de importação por conta e ordem de terceiros.

As presunções, como se sabe, cedem frente a prova que lhes infirme a causa que as originou.

Todavia, para desafiar a presunção, é preciso que se demonstre que os valores que transitaram pelas contas da importadora não o foram para custear as importações.

Compulsando-se os autos, vê-se que a fiscalização logrou demonstrar ao menos duas evidências que indicam a ocultação do real importador: (i) a falta de capacidade econômica da Recorrente, demonstrada através do confronto entre as contas de patrimônio líquido e os gastos com importações (fls.8) e (ii) a conciliação entre os valores e datas dos movimentos das contas de “máquinas, equipamentos e ferramentas”, “outros débitos c/Sócios, administradores e pessoas” e “antecipações de clientes”, o que indicaria que os ingressos de recursos em favor da Recorrente foram empregados para suprir os custos da importação de bens alienados a sua parceira (fls.7, 226 e 254).

Também se constatou a coincidência entre as datas de saque das duplicatas e a data dos depósitos em conta corrente da Recorrente, bem assim a falta de preenchimento do número da fatura (fls.8, 278 e 327).

Por outro lado, compulsando-se os recursos voluntários manejados pelas Recorrentes, não se vê contraprova capaz de demonstrar que as movimentações supracitadas, especialmente as antecipações da SANTINO em favor da TEXAS, deram-se em operações de importação por encomenda ou por outro motivo que as justificassem.

Deixando as Recorrentes de provar que os recursos antecipados à TEXAS por sua parceira não se destinavam a custear as operações de importação por ela promovidas como se fossem suas, e tendo a fiscalização satisfatoriamente demonstrado a coincidência entre datas e montantes das movimentações financeiras entre as empresas, dentre outras evidências, sendo da essência da importação por conta e ordem o emprego de recursos de terceiros para se promover tais operações, tem-se presente a hipótese capaz de fazer irromper a presunção de que trata o artigo 27 da Lei nº 10.637/02, mantendo-se hígida tal presunção, visto que não desafiada por contraprova capaz de infirmá-la.

Portanto, sendo essas as premissas que pautaram o lançamento, sem razão as Recorrentes quando alegam que as operações por elas promovidas seriam de importação por encomenda, operação essa com contornos próprios e que não admite o emprego ou uso de recursos de terceiros do encomendante.

Para que não paire dúvida sobre os critérios que separam a importação por conta e ordem da importação por encomenda, veja-se o que determina o artigo 1º da Instrução Normativa SRF nº 634, de 24 de março de 2006:

“art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que adquiere mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.”

Parágrafo único. Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente.” (g.n.)

Como se vê, há uma clara vedação ao emprego de recursos de terceiros na modalidade de importação que as Recorridas dizem ter promovido.

Demonstrando-se mediante prova documental que as movimentações entre as empresas indicam que recursos da adquirente foram empregados pela importadora para promover as operações, com ocultação da real importadora, não há que se falar em importação por encomenda, pois a uma, a operação de importação por encomenda não se confunde com a importação por conta e ordem, e a duas, ao tempo em que ocorreram os fatos geradores, já existia a presunção do artigo 27 da Lei nº 10.627/02 e, como se buscou demonstrar, não lograram as Recorrentes infirmar a presunção mediante contraprova.

Por fim, requer a TEXAS a juntada de cópia do processo administrativo que lhe outorgou habilitação ordinária para operar no comércio exterior para o fim de demonstrar através das estimativas semestrais de importações que tinha capacidade econômica e financeira para fazer frente às importações por ela promovidas, sem o que, entende que restaria cerceado o seu direito de defesa.

Todavia, frente aos argumentos trazidos nos parágrafos precedentes e dado o fato de a capacidade econômica e financeira não ser o único motivo que fez erigir presunção em seu desfavor, sendo certo que essa capacidade foi aferida pela autoridade tributária através da contabilidade da Recorrente (e.g., confronto entre patrimônio líquido e gastos com importação), o que se mostra mais preciso que as estimativas semestrais de importação que instruiu seu pedido de habilitação ordinária – as movimentações financeiras e o emprego de recursos de terceiros nas importações, aliado à falta de contraprova de que as importações não se configuravam como operações por conta e ordem de terceiros foi o motivo principal –, entendo que a diligência por ela requerida não mudaria o quadro decisório dos autos, razão pela entendo desnecessária a juntada do processo de habilitação ordinária aos presentes autos.

Dessa forma, entendo que as transações entre as empresas não tem força suficiente para afastar a presunção legal de que a operação em exame é de importação por conta e ordem de terceiros.

DA OCULTAÇÃO DO REAL IMPORTADOR.

Como já mencionado no item anterior, o art. 27 da Lei nº 10.637/02 erigiu presunção legal sobre as operações de comércio exterior que tenham seus custos arcados por terceiros. Assim, realizando-se operação de comércio exterior mediante a utilização de recursos de terceiros – o que, aliás, ficou demonstrado nos autos –, presume-se por conta e ordem do adquirente.

Tendo em vista que as Recorrentes desafiam a presunção de que a operação em pauta deu-se por conta e ordem de terceiros, faz-se necessário tecer alguns comentários acerca das presunções. Segundo a doutrina, existem duas modalidades de presunção, a simples e a legal. A primeira é fruto da análise e interpretação dos fatos feitas pelo aplicador do direito, tendo caráter bastante subjetivo. Já a segunda tem origem legislativa, na medida em que é imposta por Lei. Essa última também se subdivide em duas categorias: (i) relativa; e (ii) absoluta.

A diferença entre a presunção simples e a legal se encontra no ônus da prova. Em relação à simples, quem alega tem o dever de comprovar sua tese, ainda que por meio de prova indireta. Já para presunção legal, se for relativa, inverte-se o ônus da prova, cabendo ao acusado demonstrar que os fatos por ele praticados não se enquadrariam na hipótese a qual a lei atribuiu a presunção; mas se for absoluta, não cabe prova em contrário.

Quando a este instituto, cabe extrair trecho de um artigo de Maurício Barros e Nelson Albino Neto:

“Dentre as presunções legais, há, ainda, a divisão entre as relativas (iuris tantum) e as absolutas (iuris et de iure), assim classificadas conforme a admissibilidade, ou não, de prova em contrário, respectivamente. Para LUÍS EDUARDO SCHOUERI, ‘a presunção relativa nada mais faz, em princípio, do que dispor sobre o ônus da prova: reza que, em determinados casos, uma circunstância que, em si, dependeria de prova, dispensa comprovação; tal circunstância é tida por verdade, até que se consiga demonstrar o contrário.’ Já as ‘presunções absolutas’ correspondem às disposições legais que qualificam determinados fatos como verdadeiros, independentemente da produção de prova em contrário (vedadas).’ – SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUEIRA, Roberto Quiroga (coord.). A Prova no Processo Administrativo Federal – Simulação, Presunções e a Visão dos Conselhos de Contribuintes in Tributação de Empresas – Curso de Especialização, São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 411-412.

No presente caso, estamos diante de uma hipótese de presunção legal relativa. Para desafiá-la, as Recorrentes deveriam ter trazido sólidos elementos para comprovar que os negócios firmados com a empresa SANTINO tinham contornos de uma importação em nome próprio, seguida de operação de compra e venda.

Contudo, da análise dos documentos acostados aos autos, nota-se que não há prova de que tal tenha ocorrido.

Limita-se a Recorrente SANTINO em defender ser uma empresa idônea e de boa-fé, sendo que não é certo agora ser penalizada por irregularidades cometidas por terceiros.

Em situações como a que se apresenta, como se buscou demonstrar no item precedente, faz-se indispensável a apresentação de prova contundente de que se trata de importação por conta própria, a ponto de desfigurar a presunção legal instituída pelo art. 27 da Lei nº 10.637/02.

Restando claro que a presunção legal prevalece no caso em tela, cumpre também lembrar que as formalizações de obrigações acessórias devem refletir a efetiva operação levada a cabo pelo contribuinte.

Nesse sentido, dispõe a IN nº 225/02 que, nas importações por conta e ordem de terceiro, os dados do real adquirente devem ser mencionados na declaração de importação, assim como o contrato firmado entre as partes deve ser apresentado à autoridade aduaneira para fiscalização.

Se assim não for feito, por fraude, simulação ou interposição fraudulenta de terceiros, as partes envolvidas devem responder solidariamente pela infração, estando sujeitas à pena de perdimento, conforme estabelece o art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Cabe ressaltar que tal dispositivo condicionou intencionalmente a aplicação desta penalidade somente aos casos em que reste evidenciado o intuito de fraude ou simulação de operações comerciais. Isso porque a finalidade almejada não é penalizar o contribuinte que, por descuido ou mero erro, deixou de cumprir corretamente com suas obrigações acessórias, mas, sim, evitar que eventos mais danosos ocorram em decorrência da omissão dolosa do real adquirente das mercadorias importadas.

Com isso em mente, para esclarecer o presente conflito, é pertinente abordar o conceito e a caracterização do instituto da simulação. Segundo Pontes de Miranda, “quem simula aparenta, faz ver-se, ouvir-se, ou sentir-se, o que não se vê, não se ouve e não se sente. Quer se tenha por existente o que não existe. [...] Põe-se, em vez do que é verdadeiro, o que se parece com o verdadeiro e não o é. Quem dissimula encobre o verdadeiro.” – (*Tratado das Ações*, Tomo II, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p. 273).

Como o Direito Tributário vale-se de conceitos de outros ramos do Direito, como, de resto, reconhece o art. 109 do CTN, a fim de se determinar o alcance de expressões por ele empregadas, vale visitar definições já consagradas em outros domínios jurídicos. Desta forma, ao analisarmos o art. 167, § 1º, do Código Civil, nota-se que:

"Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado."

Tendo em vista que a operação praticada entre a contribuinte e responsável solidária se revestiu da forma de uma importação em nome próprio, seguida da venda de mercadorias, quando, na verdade, observando-se o conjunto de normas que disciplinam as operações de importação por conta e ordem de terceiros já explicitadas, deveria ter se formalizado como tal, houve evidente simulação na forma do inciso I do artigo supracitado.

Por ter restado comprovado que a Recorrente suportou os custos da operação, antecipando recursos à sua parceira com o propósito de promover o despacho aduaneiro de mercadoria importada, restou caracterizada, portanto, a presunção legal do art. 27 da Lei nº 10.637/02, assim, formalizando-se em nome de terceiros as obrigações acessórias, em especial, a declaração de importação, como se a empresa TEXAS fosse a importadora das mercadorias, não há como desfigurar a simulação.

Nesse sentido, encontram-se julgados desse Conselho:

“Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 10/10/2003 a 09/02/2004

Ementa: IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE DAS MERCADORIAS. CARACTERIZAÇÃO DA OCORRÊNCIA DE DANO AO ERÁRIO. CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DAS MERCADORIAS.

Nos termos da legislação de regência, considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo da obrigação tributária, em operações de importação (realizadas por conta e ordem de terceiros), infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou houverem sido consumidas.” - PAF 10909.001837/2004-38, 2ª Câmara, 3º CC, Dj 08.11.2006.

Cabe, ademais, dar destaque ao acórdão nº 3102-00.588 deste Conselho, datado de 04 de fevereiro de 2010, de relatoria do Conselheiro José Fernandes do Nascimento, que distinguiu a interposição fraudulenta em: importação sem comprovação da origem dos

recursos próprios e importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão de nome). Transcrevo, a seguir, trechos do voto vencedor que elucidam referida distinção:

“Da interposição fraudulenta na importação sem comprovação da origem dos recursos próprios.

A não-comprovação da origem, disponibilidade ou transferência lícita dos recursos próprios empregados na operação de importação, bem assim a condição de real adquirente da mercadoria, é causa, simultânea, da presunção da conduta ilícita da interposição fraudulenta e da inidoneidade da pessoa jurídica na operação de importação.

*No primeiro caso, a não-comprovação dos recursos próprios é fato presuntivo causador do **fato presumido da interposição fraudulenta nas operações de comércio**, que se caracteriza pela ocultação do "sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação", nos termos do §.2º do artigo 23 do Decreto-lei n 2 1.455, de 1976...*

No segundo caso, o fato presuntivo da não-comprovação dos recursos próprios é causador da conduta inidônea da pessoa jurídica, caracterizada pela sua inexistência de fato como importadora, pois quem, verdadeiramente, está importando é a pessoa jurídica omitida nos documentos que acobertam a operação, conforme estabelecido no § 1º do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1.996.

Dessa forma, infere-se que, embora o fato-base seja o mesmo (a não-comprovação dos recursos próprios), as condutas descritas como infração são distintas. Num caso, o referido fato se constitui em prova indireta da conduta infracional, consistente na ocultação do sujeito passivo, real comprador ou responsável pela importação. No outro, ele é prova indireta da inidoneidade da pessoa jurídica importadora (ela inexistente de fato como importadora).

No caso, como as referidas infrações não são idênticas, não há que se falar em hipótese de bis in idem, que consiste na incidência de dupla penalização de uma mesma conduta ilícita ou de dupla valoração de circunstância gravosa na determinação da sanção.

*Logo, é juridicamente plausível a cominação a cada uma delas (infrações) de penalidades diferentes, a saber: (i) **a pena de perdimento da mercadoria e (ii) a sanção de inaptidão de inscrição no CNPJ...***

*Com efeito, em consonância com o estabelecido nos transcritos preceitos legais, a conduta da **interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior** é sancionada com a pena de perdimento da mercadoria, por dano ao erário (art. 23, § 1º, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976), ao passo que a conduta da inidoneidade da importadora (ou **por inexistência de fato como importadora**) é sancionada com a inaptidão da inscrição no CNPJ (art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996), sanção administrativa de natureza não-*

patrimonial de caráter interventivo, segundo alguns doutrinadores, ou suspensiva ou privativa de atividade, segundo outros.

Na primeira hipótese, a pena imposta visa ressarcir o erário e castigar o infrator pela conduta ilícita caracterizada por dano ao erário. Já a segunda sanção visa punir a fraude na operação de importação, mediante o uso abusivo da personalidade jurídica, pois quem, verdadeiramente, está importando é a pessoa jurídica omitida nos documentos que acobertam a operação.

Ressalto ainda que, para fins da legislação aduaneira, é irrelevante se a empresa existe de fato ou não nos termos da legislação societária. Em outros termos, se é empresa é de "fachada" ou não. Para o direito aduaneiro, é possível a empresa existir de fato, ter pessoal, instalações, atividade operacional etc., e ser considerada inexistente de fato para fins aduaneiros, desde que ela atue na área de comércio exterior ilícitamente, como interposta pessoa, e cometa a infração descrita no comando legal suprarreferenciado.

Da interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros.

A interposição ilícita na operação de importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome) caracteriza-se pela comprovação da transferência dos recursos financeiros do caixa ou conta bancária do verdadeiro adquirente da mercadoria, para o caixa ou conta bancária da interposta pessoa (o importador ostensivo). Nesta modalidade de interposição fraudulenta, o importador apenas cede o nome, porém, os recursos empregados no pagamento da operação de importação são integral ou parcialmente fornecidos pelo adquirente ou real importador.

No que tange a esta modalidade de interposição ilícita, a legislação aduaneira prevê duas hipóteses de presunção da operação de importação por conta e ordem de terceiro. Uma, prevista no art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002 (i), e a outra, no § 2º do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006 (ii), conforme se infere a partir do teor dos referidos dispositivos...

Examinado o teor dos transcritos comandos legais, concluo que, por presunção, duas são as hipóteses de interposição ilícita, caracterizada como sendo importação por conta e ordem de terceiro (ilícita), a saber:

a) a realizada mediante utilização de recursos de terceiro, sem o cumprimento das exigências legais estabelecidas para o tipo de importação por conta e ordem de terceiro (artigo 27 da Lei nº 10.637, de 2002); e

b) a realizada mediante utilização de recursos próprios, sem o cumprimento dos requisitos e condições estabelecidos para a importação por encomenda (§ 2º do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006). Por força desta presunção, embora os recursos utilizados na importação sejam do próprio importador,

como a mercadoria importada será destinada a um comprador

predeterminado (o encomendante), a operação será equiparada a importação por conta e ordem de terceiro (ilícita).

...

Da interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome): penalidades aplicáveis.

Até 15 de junho de 2007, data em que entrou em vigor o art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, da mesma forma que ocorria com a denominada interposição fraudulenta na importação sem comprovação da origem dos recursos próprios, a conduta ilícita consistente na ocultação dos reais intervenientes ou beneficiários das operações de comércio exterior, mediante mera cessão do nome, aqui denominada (no caso da operação de importação) de interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros, o importador (ostensivo) era sancionado com as seguintes penalidades:

- a) a pena de perdimento por dano ao erário, prevista no § 1º, combinado com o disposto no inciso V, c/c § 2º, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, ou sua sucedânea, se configurada a hipótese de conversão em penalidade pecuniária de que trata o § 3º do citado art. 23 (norma geral de interposição fraudulenta no comércio exterior); e*
- b) a sanção administrativa de inaptidão da inscrição no CNPJ, nos termos do § 1º do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002 (norma especial da inaptidão da inscrição da pessoa jurídica no CNPJ).*

Por sua vez, o real beneficiário da operação (o importador oculto), continua sendo sancionado apenas com a pena de perdimento por dano ao erário, prevista no § 1º, combinado com o disposto no inciso V e § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, ou multa sucedânea, se configurada a hipótese de conversão em penalidade pecuniária estabelecida no § 3º do citado art. 23.

Em relação ao importador (ostensivo), a partir da vigência do referido preceito legal (norma especial de interposição fraudulenta), a prática da conduta da interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome) passou a ser sancionada, exclusivamente, pela multa de 10% (dez por cento) do valor da operação de importação, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais). No que tange ao real beneficiário da operação (o importador oculto), alteração alguma houve, seja na definição da infração ou da fixação da penalidade.

Trata-se, no caso da infração e penalidade definidas no caput do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, de penalidade pecuniária especificamente estabelecida para o importador que descumpriu as exigências legais determinadas para a importação por conta e ordem de terceiro ou a importação por encomenda, conforme acima explanado.

No meu entendimento, duas circunstâncias corroboram para a conclusão aqui apresentada:

a) a primeira: a menção expressa no parágrafo único do art. 33 de que a "hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996". Em outros tempos, por expressa determinação legal, a conduta do importador de apenas ceder o nome, com o objetivo de ocultar do conhecimento das autoridades aduaneiras os reais intervenientes ou beneficiários da operação de importação (que corresponde ao sujeito passivo, real comprador ou responsável pela operação de importação), foi excepcionada da hipótese da infração e respectiva penalidade por inidoneidade na condição de importador, motivadora da sanção de inabilitação de sua inscrição no CPNJ; e

b) a segunda: a vedação expressa, contida nos arts. 99 e 100 do Decreto-lei nº 37, de 1966, de cominação de mais uma penalidade para infração idêntica cometida pela mesma pessoa, ou seja, a vedação da incidência de bis in idem na fixação da sanção por infração à legislação aduaneira.

Cabe esclarecer que o art. 33 da Lei nº 11.488, "de 2007, sancionou com a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação de importação, apenas a conduta do importador (ostensivo), na hipótese de **interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros**.

A contrario sensu, continua sendo sancionada com a pena de perdimento por dano ao erário, prevista no § 1º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, ou, conforme o caso, com a penalidade pecuniária sucedânea, equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, fixada no § 3º do citado artigo, as seguintes condutas:

a) do importador (ostensivo), na hipótese de **interposição fraudulenta na importação sem comprovação da origem dos recursos próprios** (inciso V, c/c § 2º, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976); e

b) do real importador, na hipótese de **interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome)**, consubstanciada nas operações de importação por conta e ordem de terceiro ou a importação por encomenda, realizadas sem o cumprimento das exigências legais (inciso V e § 2º, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, combinado com disposto no art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002 e no § 2º do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006).

Em outros termos, a pena de perdimento será sempre aplicada, ou ao importador ou aos reais intervenientes ou beneficiários da operação de importação, conforme o caso. (...)

Em suma, com base no que foi exposto, fica demonstrado que:

a) a multa de que trata o art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, aplica-se apenas

ao importador (ostensivo) e somente na hipótese de **interposição fraudulenta mediante cessão do nome**. Trata-se, portanto, de forma especial de interposição fraudulenta;

b) a pena de perdimento ou, se for o caso, a multa sucedânea, prescrita para a **interposição fraudulenta especial ou mediante cessão do nome**, aplica-se apenas ao real importador (o importador oculto), por força da vedação da cominação de mais uma penalidade para idêntica infração (princípio do non bis in idem em matéria de infração à legislação aduaneira); e

c) a pena de perdimento prescrita para a **interposição fraudulenta sem comprovação da origem dos recursos próprios**, por impossibilidade lógica, será aplicada somente ao importador (ostensivo).

Cabe enfatizar que o entendimento aqui esposado confere sentido e alcance normativo ao disposto no art. 33 em comento, compatível com as normas gerais do direito aduaneiro que disciplina a matéria (arts. 99 e 100 do Decreto-lei nº 37, de 1966) e em consonância com o disposto no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, combinado com o § 3º do art. 727 do RA/2009.” (grifou-se)

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

A SANTINO não se conforma com sua qualificação como responsável solidária observando que a empresa TEXAS teve relação com demais empresas.

Ocorre que conforme determina o art. 78 da MP nº 2.158-35/01 (que incluiu o inciso V no artigo 95 do Decreto-lei nº 37/66), o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, responde solidariamente pelas infrações.

Nesse sentido, vale lembrar que esse Conselho já afirmou que:

“RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES.

Responde pelas infrações, conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.” – PAF 10909.001837/2004-38, 2ª Câmara, 3º CC, Dj 08.11.2006.

No caso, a operação da SANTINO com a TEXAS é facilmente enquadrada na definição de responsabilidade acima citada, desta forma é correta a autuação da empresa solidária.

Sendo assim, não há que se falar em ilegitimidade passiva da SANTINO ou mesmo em ilegalidade da instrução normativa, já que ela preenche os requisitos para qualificar-

Processo nº 12466.002301/2007-64
Acórdão n.º **3202-000.531**

S3-C2T2
Fl. 610

se como responsável solidária, bem assim existe Lei que ampara a inclusão do responsável solidário no polo passivo, vindo a instrução normativa apenas discipliná-la.

Dessa forma, diante de todo o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso voluntário de **SANTINO e TEXAS**, mantendo a decisão proferida pela DRJ/FNS por seus próprios fundamentos.

Gilberto de Castro Moreira Junior