



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº 12466.002434/2006-50
Recurso nº 140.842 Voluntário
Matéria IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO
Acórdão nº 303-35.817
Sessão de 9 de dezembro de 2008
Recorrente TERRA NOVA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. E STÚDIO
MICKEY PRESENTES FINOS LTDA.
Recorrida DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 26/04/2001 a 17/02/2004

Recurso voluntário interposto com inobservância do trintídio legal extingue a relação processual por inércia do sujeito passivo da obrigação tributária principal. Quando são dois os sujeitos passivos identificados na exigência do crédito tributário, a preempção fica restrita à relação processual maculada com recurso intempestivo.

Processo administrativo fiscal. Ausência de litígio.

No âmbito da segunda instância administrativa, não há se falar em litígio vinculado a fato não denunciado na constituição do crédito tributário nem abordado na impugnação da exigência fiscal.

Normas gerais de direito tributário. Decadência. Imposto de Importação. Imposto sobre Produtos Industrializados vinculado à importação.

Decadência, norma geral de direito tributário privativa de lei complementar, é matéria disciplinada nos artigos 150, § 4º, e 173, ambos do Código Tributário Nacional: este, cuida da regra geral; aquele, enuncia regra específica para tributos pagos sem prévio exame da autoridade administrativa, exceto quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Imposto de importação. Base de cálculo.

A declaração a menor do valor aduaneiro de mercadorias é infração que autoriza o lançamento *ex officio* da diferença entre o tributo devido e o recolhido em cada importação, calculado mediante o uso da alíquota *ad valorem* e do valor aduaneiro apurado em conformidade com os métodos definidos no Acordo de Valoração Aduaneira (AVA).

Handwritten signatures and initials.

Infração administrativa ao controle de importações. Subfaturamento.

A caracterização do subfaturamento de mercadorias importadas é fato necessário e suficiente para infligir a multa do artigo 169, II, do Decreto-lei 37, de 1966, alterado pelo artigo 2º da Lei 6.562, de 1978.

Imposto sobre Produtos Industrializados vinculado à importação. Base de cálculo.

A declaração a menor do valor aduaneiro de mercadorias é infração que autoriza o lançamento *ex officio* da diferença entre o tributo devido e o recolhido em cada importação, calculado mediante o uso da alíquota *ad valorem* e da soma: dos tributos aduaneiros, dos ágios e sobretaxas cambiais e do valor aduaneiro apurado em conformidade com os métodos definidos no Acordo de Valoração Aduaneira (AVA).

Sujeição passiva solidária por interesse comum.

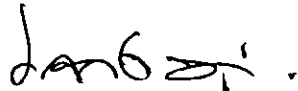
Nas infrações à legislação tributaria decorrentes de operações por conta de terceiros, o lançamento *ex officio* pode ser levado a efeito tanto na *trading company* quanto na contratante das importações, ambas na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária principal, sem benefício de ordem; uma como contribuinte, a outra como responsável solidária por interesse comum.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da terceira câmara do terceiro conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, não tomar conhecimento do recurso voluntário interposto por Michéy Presentes Finos LTDA, afastar a preliminar de nulidade do acórdão recorrido, não tomar conhecimento da alegação de aplicação da retroatividade benigna, afastar a prejudicial de decadência e negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.


ANELISE DAUDT PRIETO
Presidente


TARÁSIO CAMPELO BORGES
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nanci Gama, Nilton Luiz Bartoli, Luis Marcelo Guerra de Castro, Heroldes Bahr Neto, Heroldes Bahr Neto e Celso Lopes Pereira Neto. Ausente a Conselheira Vanessa Albuquerque Valente. Fez sustentação oral a advogada Renata Sucupira Duarte, OAB/SP 131641.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário contra acórdão unânime da Segunda Turma da DRJ Florianópolis (SC) que julgou procedentes os lançamentos do Imposto de Importação¹, do Imposto sobre Produtos Industrializados na importação² e da multa do controle administrativo (subfaturamento na importação) (100%) [3] [4]; ambos os tributos acrescidos de juros de mora (Selic) e de multa proporcional de 150% (passível de redução) [5] [6].

São dois os sujeitos passivos identificados na exigência do crédito tributário: Terra Nova Importação e Exportação Ltda. e Stúdio Mickey Presentes Finos Ltda.; aquele, na qualidade de contribuinte; este, responsável solidário. A ciência dos lançamentos aos prepostos das sociedades empresárias se deu nos dias 18 de agosto de 2006 [7] e 15 de setembro de 2006 [8].

¹ Imposto de Importação, fatos geradores ocorridos entre 26 de abril de 2001 e 17 de fevereiro de 2004.

² Imposto sobre Produtos Industrializados, fatos geradores ocorridos entre 27 de abril de 2001 e 18 de fevereiro de 2004.

³ Regulamento Aduaneiro 1985, artigo 526: Constituem infrações administrativas ao controle das importações, sujeitas às seguintes penas (Decreto-Lei nº 37/66, art. 169, alterado pela Lei nº 6.562/78, art. 2º): [...] (III) subfaturar ou superfaturar o preço ou valor da mercadoria; multa de 100% (cem por cento) da diferença; [...].

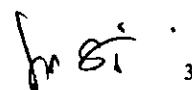
⁴ Regulamento Aduaneiro 2002, artigo 633: Aplicam-se, na ocorrência das hipóteses abaixo tipificadas, por constituírem infrações administrativas ao controle das importações, as seguintes multas (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 169 e § 6º, com a redação dada pela Lei nº 6.562, de 18 de setembro de 1978, art. 2º): (I) 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 (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 88, parágrafo único); [...].

⁵ No Imposto de Importação, fundamento legal da multa proporcional de 150% às folhas 35 e 89. Lei 9.430, de 1996 (antes das modificações introduzidas pela Lei 11.488, de 2007), artigo 44: Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: [...] (II) cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

⁶ No Imposto sobre Produtos Industrializados, fundamento legal da multa proporcional de 150% às folhas 35 e 136. Na folha 136, é repetida a fundamentação da multa do lançamento do Imposto de Importação. Na folha 35, Lei 4.502, de 1964, artigo 80: A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal, a falta de recolhimento do imposto lançado ou o recolhimento após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, sujeitará o contribuinte às seguintes multas de ofício: [...] (II) cento e cinquenta por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido, quando se tratar de infração qualificada. [redação dada pela Lei 9.430, de 1996 (antes das modificações introduzidas pela Lei 11.488, de 2007), artigo 45, inciso II].

⁷ Ciência de Stúdio Mickey Presentes Finos Ltda., conforme AR grampeado na intimação de folha 1.263 (volume 7).

⁸ Ciência de Terra Nova Importação e Exportação Ltda., conforme AR grampeado na intimação de folha 1.264 e reabertura do prazo no despacho de folha 1.280 (volume 7).

 3

Segundo a denúncia fiscal, em procedimento de verificação do adimplemento das obrigações tributárias restaram comprovadas três infrações: (1) importações promovidas mediante interposição fraudulenta de Terra Nova Importação e Exportação Ltda., sociedade empresária com sede no estado do Espírito Santo e integrante do sistema Fundap⁹, para ocultação de Stúdio Mickey Presentes Finos Ltda., real adquirente das mercadorias no exterior; (2) declaração inexata do valor da mercadoria com evidente intuito de fraude¹⁰; e (3) subfaturamento do preço ou valor da mercadoria na importação (infração ao controle administrativo).

Consta da descrição dos fatos denunciados que a aduana francesa prestou colaboração suficiente para demonstrar que a exportadora declarada (AST) “não é empresa comercial, mas sim prestadora de serviços de transportes e agenciamento de fretes, [...], especialista em mercadorias delicadas e de alto valor agregado, tais como produtos de perfumaria e ourivesaria”¹¹, bem como “que a AST fornece graciosamente, a seus clientes de serviços de transportes, blocos de faturas em branco ou faturas falsas [...], a fim de viabilizar [...] a redução da base de cálculo dos tributos aduaneiros”¹².

A valoração de ofício das mercadorias foi levada a efeito pelo real valor de transação¹³, procedimento amparado nas faturas verdadeiras¹⁴ fornecidas pela aduana francesa e consolidado em anexo do auto de infração, acostado às folhas 178 e seguintes (documento 4)¹⁵.

Regularmente intimadas dos lançamentos, as interessadas instauraram o contraditório com as razões de folhas 1.282 a 1.296 e 1.312 a 1.341 (volume VII), assim sintetizadas no relatório do acórdão recorrido:

Como se verá a seguir, contribuinte e responsável solidária apresentaram defesa.

Às fls. 1282 a 1296, tem-se a impugnação da STUDIO MICKEY PRESENTES FINOS LTDA., na qual apresenta seus argumentos preliminares e de mérito, que:

⁹ Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias, instituído pelo Estado do Espírito Santo nos termos das disposições contidas na Lei Estadual 2.508, de 22 de maio de 1970, e alterações posteriores.

¹⁰ Enquadramento legal da infração à folha 35 (Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados).

¹¹ Auto de infração, descrição dos fatos, folha 9, antepenúltimo parágrafo.

¹² Auto de infração, descrição dos fatos, folha 9, penúltimo parágrafo.

¹³ Artigo 1º do Acordo de Valoração Aduaneira (AVA) aprovado pelo Decreto 1.355, de 1994.

¹⁴ Fotocópias das faturas verdadeiras acostadas às respectivas declarações de importações em anexo do auto de infração, às folhas 341 e seguintes (documento 13).

¹⁵ Auto de infração, descrição dos fatos, folha 36, último parágrafo.

- é ilegítima a pretensão de caracterizá-la como sujeito passivo na condição de responsável solidária a fim de lhe imputar a responsabilidade pelos supostos ilícitos fiscais, pois os documentos acostados demonstram inexistir quaisquer outras relações que não a de mera adquirente dos produtos importados nacionalizados pela Terra Nova;

- a autuação da forma como processada violou o princípio constitucional da ampla defesa e do contraditório, posto que em momento algum foi notificada da existência do procedimento fiscal em curso;

- o auto de infração não merece prosperar porque omitiu as normas legais específicas que fundamentam a acusação, resvalando-se ao campo da mera generalidade, uma vez que não correlaciona os fatos descritos na autuação nem como se deu sua participação nas supostas irregularidades, obstando, também por esta razão, seu exercício de defesa;

- não pode a Administração, com fundamento em entendimento subjetivo, desconsiderar a operação de compra e venda mercantil para imputar-lhe responsabilidade pelos supostos ilícitos, pois em momento algum concorreu para perpetração das condutas tipificadas como crime contra a ordem tributária e econômica;

- na condição de mera adquirente de bens importados por terceiros lhe competia apenas honrar com o pagamento do preço de revenda acordado com a respectiva importadora. Portanto, se ocorreu subfaturamento nas respectivas operações de importação, não lhe cabe se defender, já que não é sua a responsabilidade por tal ilícito;

- a intenção do fisco em lhe aplicar as penalidades gravadas nos autos de infração em tela confronta com o princípio constitucional da proporcionalidade, uma vez que foi realizada de forma desarrazoada e sem qualquer fundamento de validade frente ao tipo penal informado, evidenciando conduta ilógica e incongruente.

Por todo o exposto, requer a nulidade do lançamento, vez que os fatos que dão ensejo a acusação fiscal não lhe dizem respeito, haja vista a inexistência de qualquer participação nas operações de importação efetivadas pela Terra Nova, a não ser aquelas de compra e venda pactuadas.

Às fls. 1312 a 1341, tem-se a impugnação da TERRA NOVA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA., acompanhada da documentação acostada às fls. 1342 a 1352, defendendo-se com os seguintes argumentos, que:

- sempre colaborou com a Administração aduaneira no sentido de atender a todas as solicitações feitas pela fiscalização. Logo, não é verdade que promoveu a entrada fraudulenta de mercadorias estrangeiras no território aduaneiro, pois sempre cumpriu com as exigências legais e administrativas;



- a descrição dos fatos pretensamente caracterizadores das infrações se reporta a eventos que deram ensejo a ação fiscal realizada em 2005, não guardando, por conseguinte, correlação com o presente MPF. Logo, não lícito que a fiscalização se valha de prova emprestada de outra autuação, na qual foi aplicada a pena de perdimento, para proceder a revisão aduaneira de que cuidam os autos, dado que seu alcance é muito mais abrangente que o primeiro procedimento de fiscalização, posto que caracteriza mera presunção;

- conforme o disposto no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, operou-se a decadência com relação ao crédito tributário relativo às declarações de importação 01/0542991-5, 01/0493654-6, 01/0417541-3 e 01/0417187-6, registradas em 26.04.2001, 17.05.2001 e 31.05.2001, respectivamente, uma vez que o MPF foi emitido em 12.07.2006. Logo, somente podem ser objeto de lançamento as operações cujos fatos geradores ocorreram a partir de 12.07.2001;

- não há provas nos autos que confirmam as infrações aduzidas pela fiscalização, uma vez que as faturas comerciais emitidas por diversos exportadores estrangeiros em favor da Mickey Presentes dizem respeito a situações diversas daquelas expressas nas faturas emitidas pela AST em favor da Terra Nova. Logo, a acusação de fraude nos documentos que instruíram os despachos aduaneiros em tela não prospera, haja vista a inexistência de qualquer vinculação entre a Terra Nova e a Mickey Presentes, uma vez que atua de forma absolutamente independente nas relações comerciais, demonstrando, por conseguinte, a iliquidez do crédito tributário em apreço;

- se equivoca a fiscalização quando acusa que as operações de importação se processaram por conta e ordem de terceiros, uma vez que possuem todos os elementos caracterizadores de uma operação por conta própria, conforme explicitado no artigo 2º do ADI/SRF nº 07, de 2002, razão pela qual é inconcebível a alegação de que houve ocultação do sujeito passivo e, por conseguinte, interposição fraudulenta de terceiro no presente caso;

- tendo em vista as vantagens fiscais e financeiras ofertadas pela sistemática do Fundap, a empresa fundapeana consegue vender aos seus clientes as mercadorias nacionalizadas a preço, inclusive, inferior ao custo total da importação com obtenção de lucro;

- o acordo firmado entre Terra Nova e Mickey Presentes, não é contrato de compra e venda e muito menos de prestação de serviço, pois como a própria denominação expressa, se trata de um acordo comercial em que as partes se comprometem a realizar operações de compra e venda de mercadorias importadas, fixando as bases gerais das respectivas operações;

- os documentos que instruíram os despachos aduaneiros de importação foram preenchidos exclusivamente em nome da Terra Nova, que além de recolher os tributos devidos, contabilizou as mercadorias nacionalizadas em seu estoque e posteriormente as revendeu para Mickey Presentes. Logo, não há como admitir a acusação de que as referidas operações ocorreram por conta e risco de terceiros, uma



vez que é a Terra Nova quem detinha a propriedade das mercadorias importadas antes da sua revenda no mercado interno;

- não há que se falar em subfaturamento, pois o valor pago pelas mercadorias importadas pela Terra Nova representa a quantia efetivamente desembolsada em favor da exportadora AST. O fato de a fiscalização haver constatado que o valor mencionado em outras faturas comerciais emitidas por exportadores diversos e destinadas a terceiros importadores não tem o condão de concluir pelo subfaturamento das importações em trato, uma vez que este só se evidencia quando se verifica a diferença entre o preço ajustado e o efetivamente cobrado a menor na respectiva fatura comercial;

- a informação expedida pelo Adido Aduaneiro da França no sentido de que a empresa AST é mera prestadora de serviços de transporte e agenciamento de frete não é prova suficiente de que as faturas por ela emitidas são falsas. Ademais, ainda que comprovada a respectiva falsidade desses documentos, não pode a Terra Nova ser responsabilizada por tal ato, logo, tais acusações não merecem prosperar;

- jamais simulou atos no sentido de reduzir os gravames aduaneiros incidentes nas operações em que figurou como sujeito passivo, posto que exerceu lícitamente sua atividade comercial adquirindo mercadorias da AST, que foi indicada por Mickey Presentes, pagou somente o valor expresso nas faturas comerciais respectivas e revendeu-as no mercado interno, não havendo porque o fisco acusar-lhe de haver perpetrado fraude nas citadas operações de importação;

- tão logo tomou conhecimento dos fatos apontados na ação fiscal que culminou com a presente lavratura a Terra Nova decidiu, a bem de suas atividades comerciais, interromper qualquer negociação como [sic] a empresa francesa AST;

- a representação fiscal para fins penais somente poderia ter sido apresentada depois de haver decisão final do processo administrativo em tela, sob pena de violar os princípios da economia processual e da legalidade, posto que causam excessivos desgastes para as partes envolvidas, uma vez que sequer referidas acusações foram confirmadas administrativamente.

Pelos motivos e fundamentos de direito apresentados, pede a decretação de insubsistência e conseqüente improcedência ao auto de infração, bem como a desconstituição da representação fiscal para fins penais.

Por fim, protesta, ainda, pela produção de novas provas, em especial, a documental.

Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido estão consubstanciados na ementa que transcrevo:

Assunto: Imposto sobre a Importação – II



Período de apuração: 26/04/2001 a 17/02/2004

*VALOR EFETIVO DA MERCADORIA IMPORTADA.
SUBFATURAMENTO DO PREÇO. OCORRÊNCIA PENALIDADES
APLICÁVEIS. AGRAVAMENTO.*

Constatado que as mercadorias submetidas a despacho de importação foram acobertadas por faturas comerciais inidôneas, na medida que não representavam a real transação comercial, posto que o valor aduaneiro declarado era inferior ao preço efetivamente pago, restou caracterizada a declaração inexata com evidente intuito de fraude e, por conseguinte, o subfaturamento; razão pela qual é de se exigir das contribuintes de fato e de direito a diferença dos impostos incidentes nas respectivas operações, devidamente acrescidos das multas de ofício agravadas e da multa do controle administrativo devida em face da diferença do valor efetivamente transacionado e o declarado.

Lançamento Procedente

Cientes do inteiro teor do acórdão originário da DRJ Florianópolis (SC), recursos voluntários foram interpostos às folhas 1.380 a 1.403 e 1.421 a 1.443 (volume VIII). Nessas petições, as razões iniciais são reiteradas noutras palavras. Especificamente quanto às alegações de Terra Nova Importação e Exportação Ltda., vale destacar: (1) acréscimo de preliminar de cerceamento de defesa decorrente do indeferimento da produção de prova documental; (2) invocação de retroatividade benígna do artigo 33 da Lei 11.488, de 15 de junho de 2007 ^[16], resultado da conversão da Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, ao revés de ser declarada inapta na forma prevista no artigo 81 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996 ^[17]; e (3) relativamente às operações de importação, aduz:

60. Primeiramente, importa salientar que a Recorrente efetivamente importou as mercadorias mediante a apresentação de faturas comerciais emitidas pela empresa AST, exportadora indicada por seu cliente no Brasil, a Mickey Presentes que a contratou e era responsável pela negociação com exportadores, restando a [sic] ora

¹⁶ Lei 11.488, de 2007, artigo 33: A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais). Parágrafo único. À hipótese prevista no *caput* deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

¹⁷ Lei 9.430, de 1996, artigo 81, *caput*: Poderá, ainda, ser declarada inapta, nos termos e condições definidos em ato do Ministro da Fazenda, a inscrição da pessoa jurídica que deixar de apresentar a declaração anual de imposto de renda em um ou mais exercícios e não for localizada no endereço informado à Secretaria da Receita Federal, bem como daquela que não exista de fato. (§ 1º) Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior. (§ 2º) Para fins do disposto no § 1º, a comprovação da origem de recursos provenientes do exterior dar-se-á mediante, cumulativamente: I - prova do regular fechamento da operação de câmbio, inclusive com a identificação da instituição financeira no exterior encarregada da remessa dos recursos para o País; II - identificação do remetente dos recursos, assim entendido como a pessoa física ou jurídica titular dos recursos remetidos. (§ 3º) No caso de o remetente referido no inciso II do § 2º ser pessoa jurídica deverão ser também identificados os integrantes de seus quadros societário e gerencial. (§ 4º) O disposto nos §§ 2º e 3º aplica-se, também, na hipótese de que trata o § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976. [parágrafos incluídos pela Lei 10.637, de 2002].

Recorrente a tarefa de nacionalizar a mercadoria, conforme ajustado por sua cliente com o exportador, utilizando-se para tanto do benefício do Fundap, o que era regular e totalmente usual entre as empresas comerciais exportadoras, já que no período inicial da fiscalização, 2001, ainda não havia sido publicada a Medida Provisória que instituiu a modalidade de importação por conta e ordem de terceiro, nem sua regulamentação havia sido elaborada.

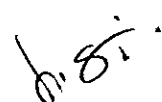
61. *Com as constatações comprovadas pela fiscalização, os julgadores de primeira instância não tiveram como afastar a existência de irregularidades na importação, especificamente em relação às pessoas que participaram efetivamente da importação como importadores, exportadores e preços praticados.*

62. *Apesar da Recorrente, em resposta às diligências efetuadas, ter comprovado que não participava de negociações porque efetivava as operações de importação conforme solicitação de seu cliente no mercado interno, o que foi amplamente demonstrado no corpo desses autos, vem, equivocadamente, sofrendo as consequências das constatações da fiscalização, mesmo sem ter participado.*

63. *Nesse sentido, foi requerida a inaptdão do CNPJ da Recorrente que se viu obrigada a ajuizar medida judicial preventiva impedindo que seu CNPJ fosse suspenso, pelo menos até a decisão judicial administrativa definitiva a ser prolatada por esse I. Conselho de Contribuintes.¹⁸*

A autoridade competente deu por encerrado o preparo do processo e encaminhou para a segunda instância administrativa¹⁹ os autos posteriormente distribuídos a este conselho e submetidos a julgamento em oito volumes, ora processados com 1.446 folhas. Na última delas consta o registro da distribuição mediante sorteio.

É o relatório.



¹⁸ Recurso voluntário, folhas 1.398 e 1.399 (volume VIII).

¹⁹ Despacho acostado à folha 1.445 (volume VIII) determina o encaminhamento dos autos para este Terceiro Conselho de Contribuintes.

Voto

Conselheiro TARÁSIO CAMPELO BORGES, Relator

Preliminarmente, entendo extinta a relação processual firmada entre a Fazenda Nacional e a sociedade empresária Stúdio Mickey Presentes Finos Ltda. (responsável solidária) porque viciada pela perempção motivada por recurso voluntário apresentado a destempo.

Em conformidade com o Aviso de Recebimento (AR) da decisão de primeira instância administrativa e a data da interposição do recurso voluntário, documentos de folhas 1.376 (verso, fixação por grampos) e 1.421 a 1.443 (volume VIII), a interessada foi intimada do acórdão recorrido em 8 de outubro de 2007, segunda-feira, no entanto somente interpôs recurso voluntário no dia 8 de novembro imediatamente subsequente, quinta-feira, um dia após o decurso do prazo consignado no *caput* do artigo 33 combinado com o artigo 5º, ambos do Decreto 70.235, de 6 de março de 1972.

Com essas considerações, não conheço do recurso voluntário interposto por Stúdio Mickey Presentes Finos Ltda., responsável solidária pelo crédito tributário litigioso.

No que respeita ao outro sujeito passivo, Terra Nova Importação e Exportação Ltda., dotado da qualificação de contribuinte, conheço do recurso voluntário interposto às folhas 1.380 a 1.403 e 1.421 a 1.443 (volume VIII), porque tempestivo e atendidos os demais pressupostos processuais.

Preliminarmente, rejeito a alegada nulidade do acórdão recorrido por cerceamento de defesa decorrente do indeferimento da produção de prova documental, porquanto a livre convicção do julgador formada com base nas provas existentes nos autos é regra enunciada no artigo 29 do Decreto 70.235, de 6 de março de 1972 ^[20].

No mérito, não conheço da invocada retroatividade benígna do artigo 33 da Lei 11.488, de 15 de junho de 2007 ^[21], resultado da conversão da Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, porque inaptidão da pessoa jurídica, declarada inapta na forma prevista no artigo 81 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996 ^[22], é fato não denunciado na constituição do crédito tributário nem abordado na inauguração do litígio.

²⁰ Decreto 70.235, de 1972, artigo 29: Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

²¹ Lei 11.488, de 2007, artigo 33: A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais). Parágrafo único. À hipótese prevista no *caput* deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

²² Lei 9.430, de 1996, artigo 81, *caput*: Poderá, ainda, ser declarada inapta, nos termos e condições definidos em ato do Ministro da Fazenda, a inscrição da pessoa jurídica que deixar de apresentar a declaração anual de imposto de renda em um ou mais exercícios e não for localizada no endereço informado à Secretaria da

Int 10

Sobre o *modus operandi* denunciado no auto de infração e defendido nas razões recursais, antes da vigência da Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, o ingresso de mercadorias estrangeiras no território nacional por intermédio de *trading company* – inclusive as constituídas na forma do Decreto-lei 1.248, de 1972, e aquelas integrantes do sistema Fundap – tanto podia ocorrer em operações *por conta própria* quanto em operações *por conta de terceiros*.

A propósito, transcrevo a redação do Título XVII do Comunicado Cacex 222, de 11 de julho de 1989, antes da desregulamentação introduzida pelo artigo 38 da Portaria Decex 8, de 13 de maio de 1991, *verbis*:

XVII – Sistema FUNDAP

17. As operações realizadas por empresa importadora do Estado do Espírito Santo, integrante do Sistema FUNDAP, processar-se-ão por meio de uma das seguintes formas:

- a) por conta própria: como importadora e consignatária – dentro do programa de importação;*
- b) por conta de terceiros: apenas como consignatária – dentro dos programas daqueles.*

17.1 Os pedidos de Guias de Importação relativos às operações de que trata a alínea 'b' acima serão apresentados pelas empresas importadoras nos setores CACEX onde estiverem autorizadas a operar, se a localidade estiver permitida pela legislação do FUNDAP, figurando no campo 8, como consignatária, a empresa integrante daquele Sistema.

No entanto, independentemente da modalidade em que foram processadas as importações, seja *por conta própria*, seja *por conta de terceiros*, se amparadas em documentos inidôneos, graciosamente emitidos por pessoa jurídica distinta da real exportadora e com redução dos valores contratados no mercado internacional, resta indubitavelmente configurada a fraude e a sonegação.

In casu, nenhuma controvérsia existe quanto à existência de declaração da aduana francesa acerca da exportadora declarada (AST) não ser “empresa comercial, mas sim prestadora de serviços de transportes e agenciamento de fretes, [...], especialista em mercadorias delicadas e de alto valor agregado, tais como produtos de perfumaria e ourivesaria”²³, bem como “que a AST fornece graciosamente, a seus clientes de serviços de

Receita Federal, bem como daquela que não exista de fato. (§ 1º) Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior. (§ 2º) Para fins do disposto no § 1º, a comprovação da origem de recursos provenientes do exterior dar-se-á mediante, cumulativamente: I - prova do regular fechamento da operação de câmbio, inclusive com a identificação da instituição financeira no exterior encarregada da remessa dos recursos para o País; II - identificação do remetente dos recursos, assim entendido como a pessoa física ou jurídica titular dos recursos remetidos. (§ 3º) No caso de o remetente referido no inciso II do § 2º ser pessoa jurídica deverão ser também identificados os integrantes de seus quadros societário e gerencial. (§ 4º) O disposto nos §§ 2º e 3º aplica-se, também, na hipótese de que trata o § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976. [parágrafos incluídos pela Lei 10.637, de 2002].

²³ Auto de infração, descrição dos fatos, folha 9, antepenúltimo parágrafo.

transportes, blocos de faturas em branco ou faturas falsas [...], a fim de viabilizar [...] a redução da base de cálculo dos tributos aduaneiros”²⁴.

E tem mais, a valoração aduaneira foi levada a efeito pelo real valor de transação²⁵, procedimento amparado nas faturas verdadeiras²⁶, fornecidas pela aduana francesa, e consolidado em anexo do auto de infração, acostado às folhas 178 e seguintes (documento 4)²⁷; planilha encontrada no curso de diligência realizada na Stúdio Mickey Presentes Finos Ltda. detalha os valores efetivamente pagos, inclusive a parte paga “por fora”, a parte paga por Stúdio Mickey Presentes Finos Ltda. e a parte paga pela AST, nas importações de Cristais de Sevres (França e Portugal)²⁸; planilha elaborada pela fiscalização aduaneira compara, para cada DI, o valor de transação declarado com o valor de transação praticado²⁹.

A ora recorrente se limita a refutar tais fatos afirmando que as faturas comerciais emitidas por diversos exportadores em favor da Stúdio Mickey Presentes Finos Ltda. dizem respeito a situações diversas daquelas expressas nas faturas emitidas pela AST em favor da Terra Nova Importação e Exportação Ltda.

Nada obstante, em nenhum momento logrou comprovar que as mercadorias indicadas nas faturas comerciais verdadeiras, oferecidas pela aduana francesa, emitidas por diversos exportadores em favor da Stúdio Mickey Presentes Finos Ltda., teriam sido regularmente nacionalizadas em desembarços aduaneiros distintos daqueles vinculados aos lançamentos dos créditos tributários ora discutidos.

No que concerne à responsabilidade pelas infrações, se considerarmos caracterizada a modalidade de importação *por conta própria*, é do próprio importador a responsabilidade.

Se considerarmos caracterizada a modalidade de importação *por conta de terceiros*, previamente à abordagem do tema, lembro que o intérprete deve ir além da investigação do sentido das palavras, buscando a inteligência do texto legal (interpretação lógica) de tal sorte que o harmonize com o sistema normativo no qual está inserido (interpretação sistemática), sem abandonar o objetivo visado pela norma jurídica (interpretação teleológica).

Nesse contexto, a *trading company*, nas operações por conta de terceiros, e as contratantes dessas importações são sujeitos passivos da obrigação tributária principal; seja como personagens principais do fato jurídico, na qualidade de contribuintes (CTN, artigo 121,

²⁴ Auto de infração, descrição dos fatos, folha 9, penúltimo parágrafo.

²⁵ Artigo 1º do Acordo de Valoração Aduaneira (AVA) aprovado pelo Decreto 1.355, de 1994.

²⁶ Fotocópias das faturas verdadeiras acostadas às respectivas declarações de importações em anexo do auto de infração, às folhas 341 e seguintes (documento 13).

²⁷ Auto de infração, descrição dos fatos, folha 36, último parágrafo.

²⁸ Auto de infração, descrição dos fatos, folha 19, primeiro parágrafo.

²⁹ Anexo ao auto de infração, folhas 173 e seguintes (documento 3).

parágrafo único, I), seja na qualidade de responsáveis solidárias (CTN, artigo 124, I e parágrafo único, e artigo 121, parágrafo único, II, c/c Decreto-lei 37, de 1966, artigo 95, I e IV).

O tributarista LUCIANO AMARO³⁰, quando cuida de “precisar melhor o que o Código Tributário Nacional objetivou com a definição do contribuinte”, assevera:

[...] Ao falar em relação *pessoal*, o que se pretendeu foi sublinhar a *presença do contribuinte* na situação que constitui o fato gerador. Ele deve participar *pessoalmente* do acontecimento fático que realiza o fato gerador. É claro que essa presença é *jurídica* e não necessariamente *física* (ou seja, o contribuinte pode relacionar-se com o fato gerador através de representante legal; o representante o faz presente).

Ademais, quer o Código que essa relação seja *direta*. Em linguagem figurada, podemos dizer que o contribuinte há de ser o *personagem de relevo* no acontecimento, o *personagem principal*, e não mero coadjuvante. Ele deve ser identificado na pessoa em torno da qual giram os fatos. [...]

.....

A identificação do contribuinte facilita a análise do responsável. Recordemos que, na definição legal, o sujeito passivo diz-se responsável “quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei” (CTN, art. 121, parágrafo único, II).

Esse conceito, tecnicamente pobre, é dado por exclusão: se alguém é devedor da obrigação principal e não é definível como contribuinte, ele será responsável.

A segunda noção contida no dispositivo (no sentido de que o responsável há de ser obrigado *por expressa disposição legal*) é despidiêda. Ela está, evidentemente, inspirada na idéia [...] de que o contribuinte não precisaria ser explicitado na lei, pois o intérprete o identificaria a partir da mera descrição do fato gerador, ao contrário do responsável, que necessitaria dessa *expressa* indicação na lei.

Por expressa determinação do Decreto-lei 37, de 1966, artigo 95, I e IV, são responsáveis pela infração: “quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie”, bem como “a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria”.

Destarte, nas infrações à legislação tributária decorrentes de operações por conta de terceiros, entendo correto o lançamento tanto na *trading company* quanto na contratante das importações, ambas na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária principal, sem benefício de ordem; uma como contribuinte, a outra como responsável solidária por interesse comum.

³⁰ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 302-304.

Relativamente à alegada decadência de parte do crédito tributário, decadência, norma geral de direito tributário privativa de lei complementar por força do disposto no artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988, é matéria disciplinada nos artigos 150, § 4º ^[31], e 173 ^[32], ambos do Código Tributário Nacional.

Na situação fática que se apresenta, pagamento antecipado de tributo sem prévio exame da autoridade administrativa, teria aplicação o comando legislativo enunciado no citado § 4º do artigo 150, afastado em face da comprovada ocorrência de fraude e simulação. Por conseguinte, entendo ser de cinco anos o prazo concedido à Fazenda Pública para a constituição do crédito tributário, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Entendo comprovada a sonegação fiscal porque foi tentado o impedimento e lograram retardar dolosa e parcialmente o conhecimento por parte da autoridade fazendária das circunstâncias materiais da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, mormente quanto à declarada identificação inverídica do comprador (real importador, no Brasil), do vendedor (real exportador, no exterior) e do valor aduaneiro das mercadorias.

Fraude *stricto sensu* porque dolosamente modificadas as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal com o intuito de reduzir o tributo devido. Destacam-se dentre as modificações implementadas: emissão de faturas falsas omitindo a identificação do vendedor (real exportador, no exterior), substituindo-o por terceiro desvinculado da operação comercial, com valores subfaturados.

No exame da multa vinculada ao controle administrativo de importações, equivalente a 100% do subfaturamento de mercadorias importadas (Decreto-lei 37, de 1966, artigo 169, II, alterado pelo artigo 2º da Lei 6.562, de 1978), destaco permissivo legal inclusive para o lançamento desta multa na ocorrência simultânea de outra infração administrativa ao controle das importações, *a contrario* do disposto no § 4º do artigo 169 do Decreto-lei 37, de 1966, com a redação dada pela Lei 6.562, de 1978, bem como para concomitante exigência dos tributos eventualmente devidos e das penas a eles vinculadas, por expressa determinação do inciso I do § 5º do artigo citado³³.

³¹ CTN, artigo 150: O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. [...] § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

³² CTN, artigo 173: O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: (I) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; (II) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

³³ Decreto-lei 37, de 1966 [com a redação dada pela Lei 6.562, de 1978], artigo 169: Constituem infrações administrativas ao controle das importações: [...] (II) subfaturar ou superfaturar o preço ou valor da mercadoria: Pena: multa de 100% (cem por cento) da diferença. [...] (§ 4º) Salvo no caso do inciso II do “caput” deste artigo, na ocorrência simultânea de mais de uma infração, será punida apenas aquela a que for

Com essas considerações: (1) não conheço do recurso voluntário interposto por Stúdio Mickey Presentes Finos Ltda., responsável solidária pelo crédito tributário litigioso; e (2) rejeito a preliminar de nulidade do acórdão recorrido e, no mérito, não conheço da invocada retroatividade benígna do artigo 33 da Lei 11.488, de 2007, afasto a prejudicial de decadência de parte do crédito tributário e nego provimento ao recurso voluntário interposto por Terra Nova Importação e Exportação Ltda.

Sala das Sessões, em 9 de dezembro de 2008


TARASIO CAMPELO BORGES - Relator

cominada a penalidade mais grave. (§ 5º) A aplicação das penas previstas neste artigo: (1) não exclui o pagamento dos tributos devidos, nem a imposição de outras penas, inclusive criminais, previstas em legislação específica; [...].