



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

Processo nº 12466.002518/2009-36
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-003.255 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de março de 2017
Matéria MULTA DANO AO ERÁRIO
Recorrente SERTRADING (BR) LTDA E NSCA COMÉRCIO DE ARTIGOS DE VESTUÁRIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/04/2004 a 22/01/2005

AUTUAÇÃO BASEADA EXCLUSIVAMENTE EM PROVAS EMPRESTADAS. INOCORRÊNCIA.

A prova não foi emprestada. A operação que coletou provas iniciais contou com a participação de Auditores- Fiscais da RFB.

DECADÊNCIA. INFRAÇÕES ADUANEIRAS.

A decadência em matéria aduaneira é regida pelo art. 139 do Decreto-lei nº 37/66, que determina o prazo de decadencial de 5 anos para impor penalidades, a contar da data da infração, no caso, o registro da declaração de importação.

RECURSOS DE TERCEIROS UTILIZADOS PARA A REALIZAÇÃO DE IMPORTAÇÕES. PRESUNÇÃO DE IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS.

O art. 27 da Lei nº 10.637/02 estabelece que 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.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE E RESPONSÁVEL PELAS OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR. DANO AO ERÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE APREENSÃO DAS MERCADORIAS. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO. CABIMENTO.

Nos termos do art. 23, inciso V, c/c o §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias estrangeiras, na importação, na hipótese de ocultação do real comprador ou responsável pelas operações, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros; sendo tais infrações punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, quando esta não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida.

DANO AO ERÁRIO. PERDIMENTO. DISPOSIÇÃO LEGAL. Nos artigos 23 e 24 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 enumeram-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento das mercadorias.

IMPORTADOR OSTENSIVO. PARTICIPAÇÃO DIRETA NOS ATOS INFRACIONAIS. RESPONSABILIDADE.

A responsabilidade do importador ostensivo advém da participação direta nos atos infracionais, a exemplo do registro e declaração de importação e promoção do despacho aduaneiro de importação.

MULTA DO ART. 33 DA LEI Nº 11.488/07 NÃO REVOGA MULTA ART. 23, INCISO V, C/C O §3º, DO DECRETO-LEI Nº 1.455/76.

Deve ser mantida a multa aplicada no auto de infração, com fulcro no art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, não tendo esta sido substituída pela multa disposta no art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial aos recursos voluntários apresentados, para exonerar apenas parcialmente o crédito tributário relativamente às declarações de importação registradas antes de 24/07/2004, para a empresa SERTRADING, e de 29/07/2004, para a empresa NSCA, em face da decadência do direito de impor a penalidade no âmbito aduaneiro, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho - Relator

EDITADO EM: 20/04/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto do Couto Chagas (Presidente), José Henrique Mauri, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Liziane

Angelotti Meira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração resultante de procedimento no qual a fiscalização entendeu que a empresa SERTRADING (BR) LTDA não é a real adquirente de mercadorias importadas entre fevereiro de 2004 e janeiro de 2005, acobertadas por 67 Declarações de Importação, tendo operado como interposta pessoa em operação de comércio exterior para a empresa NSCA COMÉRCIO DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO LTDA (cujo nome fantasia original é DASLU), ocultando-a, praticando infração com previsão aplicação de pena de perdimento às mercadorias assim transacionadas.

Diante da impossibilidade de apreensão de tais mercadorias, com base no art. 23, inciso V, c/c o §3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de abril de 1976, foi aplicada multa equivalente ao valor aduaneiro destas.

O procedimento fiscal que resultou no presente auto de infração teve origem em documentos apreendidos em São Paulo-Capital, no curso da OPERAÇÃO NARCISO, iniciada em 2005, faturas encaminhadas pelo Ministério Público Federal e documentação apreendida no Estado do Espírito Santo, na mesma Operação. Em 2009, o Juízo Federal de primeiro grau, proferiu a sentença, condenando sete réus à prisão, conforme relatado no dito auto de infração.

Ambas as empresas foram cientificadas da autuação e apresentaram impugnação tempestiva.

A NSCA COMÉRCIO DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO LTDA alegou, em síntese:

a) Preliminarmente:

i) Impossibilidade de autuação baseada exclusivamente em provas emprestadas de procedimento criminal; e

ii) Decadência do direito do fisco de proceder ao lançamento em relação às declarações de importação registradas antes de 28/07/2004;

b) No mérito:

i) Inaplicabilidade da multa equivalente ao perdimento de mercadorias, posto que, no caso concreto a ação fiscal foi instaurada após o desembaraço de mercadorias, devidamente submetidas ao controle das autoridades fiscais, sem que antes tivesse sido instaurado processo administrativo para apuração da ocorrência de dano ao Erário e eventual aplicação da pena de perdimento;

ii) Inocorrência de operação de importação por conta e ordem da ora impugnante, nos termos do ADI/SRF 07, de 13/06/02; e

iii) Inaplicabilidade da presunção legal sobre importação por conta e ordem, argumentando que a fiscalização não comprovou que as operações de importação em foco teriam sido realizadas com recursos de sua titularidade e que as alegações a respeito dos contatos com os exportadores estrangeiros não têm o condão de transformar a importação por encomenda realizada em importação por conta e ordem.

Ao final, requer o cancelamento do auto de infração.

A SERTRADING (BR) LTDA argumentou, em sua impugnação:

a) Preliminarmente:

i) Nulidade do auto de infração, tendo em vista que o correto recolhimento dos tributos no despacho faz descaber procedimento de revisão aduaneira para imputar a pena de perdimento de tal mercadoria, posteriormente convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro; e

ii) Decadência parcial da pena de perdimento de bens convertida em multa punitiva e impossibilidade de revisão aduaneira neste prazo;

b) Quanto ao mérito:

i) Não houve ocultação do real adquirente ou responsável pela importação, posto que o comprador, proprietário e adquirente da mercadoria importada é a SERTRADING. Conclui ser cristalina a caracterização da operação em pauta como uma importação por conta própria, mesmo que sob encomenda, mas realizada antes da vigência da IN SRF 634/06 e da Lei nº 11.281/06.

ii) Dolo e má fé não comprovados pela fiscalização;

iii) Descabimento da presunção de sonegação fiscal, haja visto o recolhimento de tributos relativos à operação, por ocasião por ocasião do despacho aduaneiro;

iv) Inaplicabilidade da presunção de falta de recolhimento de tributos, em especial o IPI;

v) Prova inequívoca da propriedade dos bens importados pela SERTRADING, caracterizando importação por conta própria;

vi) Inexibibilidade de conduta diversa do contribuinte que obedece à legislação;

vii) Improcedência da alegação de uso de documento falso, por não ter ela os elaborado e sim o exportador, além de não existir, à época, obrigatoriedade de informar dados do encomendante;

viii) Impossibilidade do empréstimo de provas, já que nem sempre o que ocorreu em um procedimento (uma importação, por exemplo), terá ocorrido em outro;

ix) Inaplicabilidade da multa substitutiva e pena de perdimento de mercadorias, em sede de revisão aduaneira;

x) Inaplicabilidade da responsabilidade tributária da SERTRADING sobre as obrigações da NSCA;

- x) Responsabilidade pela negociação com os exportadores; e
- xi) Aplicação de norma punitiva posterior e mais benéfica ao contribuinte: a multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/07.

Ao final, pede a declaração da nulidade do auto de infração.

Ao analisar o processo, a 23ª Turma da DRJ/SP1, no Acórdão 16-049.948, de 28 de agosto de 2013 (fls. 2208 a 2278), por unanimidade de votos, considerou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário, assim ementando:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Data do fato gerador: 10/03/2008

Dano ao Erário por infração de ocultação do verdadeiro interessado nas importações, mediante o uso de interposta pessoa.

Pena de perdimento das mercadorias, comutada em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.

A atuação da empresa interposta em importação tem regramento próprio, devendo observar os ditames da legislação sob o risco de configuração de prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros.

A aplicação da pena de perdimento não deriva da sonegação de tributos, muito embora tal fato possa se constatar como efeito subsidiário, mas da burla aos controles aduaneiros, já que é o objetivo traçado pela Receita Federal do Brasil possuir controle absoluto sobre o destino de todos os bens importados por empresas nacionais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificadas desse acórdão, as duas empresas apresentaram recursos voluntários, repetindo, basicamente, os argumentos e os requerimento de sua peça impugnatória. Ressalve-se que a SERTRADING não mais arguiu a preliminar de nulidade por conta do recolhimento dos tributos no despacho.

No início de seu recurso, a segunda recorrente aponta como núcleo de sua defesa que "além de ter decaído o direito para o exercício da revisão pretendida, não há qualquer irregularidade nas operações autuadas, não se podendo falar em ocultação do real adquirente ou responsável pela operação [...]" (fl. 2317).

Foi-me distribuído o presente processo para relatar e pautar.

É o relatório.

Voto

Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Relator.

Os recursos voluntários apresentados pelo contribuinte SERTRADING (BR) LTDA e pela solidária NSCA COMÉRCIO DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO LTDA são tempestivos e atendem aos demais pressupostos de admissibilidade¹.

1 Das preliminares

1.1 Provas

Sobre a **preliminar de impossibilidade de autuação baseada exclusivamente em provas emprestadas de procedimento criminal**, trazida pela NSCA, e as alegações da SERTRADING acerca do material probatório carreado aos autos; concordo com os argumentos do acórdão ora recorrido. **A prova não foi emprestada; pois a OPERAÇÃO NARCISO contou com a participação de Auditores- Fiscais da RFB;** além do que as provas então coletadas seguiram inicialmente para o Ministério Público Federal, por um entendimento sobre a precedência dos efeitos penais sobre os fiscais, para, na sequência, seguirem para a Receita Federal.

Ademais, ainda que emprestada fosse a prova, como argumentou o relator do acórdão, esta é aceita, tanto no processo judicial, inclusive para o processo civil, como demonstram os julgados trazidos no dito acórdão; como no administrativo- fiscal, como se verifica no julgado deste Conselho, abaixo reproduzido, que trata especificamente da prova emprestada de processo penal:

PROVA PRODUZIDA EM AÇÃO PENAL EMPRESTADA PARA UTILIZAÇÃO EM PROCESSO ADMINISTRATIVO. VALIDADE. É válida a utilização, em processo administrativo, de provas emprestadas no processo penal. (CARF, 3º Seção, 3º Câmara, 2º Turma Ordinária, Ac. 3302-003.368, de 27/09/2016, rel. Conselheiro Walker Araújo).

Trouxe a recorrente, decisão do STJ, da qual infere ser vedado à Administração Fiscal basear-se exclusivamente em elementos de prova colhidos no âmbito do procedimento criminal, ressalte-se que, como bem colocado no acórdão sob recurso, houve um substancial trabalho de complementação de provas pelo Fisco Federal, com farta coleta de provas nos Sistemas Informatizados do RFB, inclusive os dados declarados das operações de comércio exterior em foco. Argumenta a recorrente que a utilização de dados obtidos mediante quebra de sigilo telemático e de informática estaria limitado ao âmbito do procedimento penal, nos termos da Lei nº 9.296/96. O citado acórdão traz decisão relatada pelo Min. Marco Aurélio que rechaça tal assertiva.

Portanto, nessa matéria, nego provimento ao recurso voluntário.

¹ Ressalte-se ser desnecessário responder todas as questões levantadas pelas partes, em já havendo motivo suficiente para decidir (Lei nº 13.105/15, art. 489, § 1º, IV. STJ, 1ª Seção, EDcl no MS 21.315-DF, julgado de 8/6/2016, rel. Min. Diva Malerbi).

1.2 Decadência

Com relação à preliminar, trazida pela NSCA, de decadência do direito do fisco de proceder ao lançamento em relação às declarações de importação registradas antes de 28/07/2004; como também a trazida pela SERTRADING, para operações anteriores a 23/07/2004; trago, nos parágrafos seguintes, meu entendimento, o qual difere do voto condutor do acórdão referido.

Seguindo robusta jurisprudência do CARF, entendo que a decadência em matéria aduaneira está esculpida no art. 139 do Decreto-lei nº 37/66 (combinado com o art. 138 da mesma norma), **o qual estabelece o prazo quinquenal para imposição de penalidades, a contar da data da infração.** Seguem dois exemplos de acórdãos nesse sentido:

DECADÊNCIA. INFRAÇÕES ADUANEIRAS. NORMA ESPECIAL. A decadência em matéria aduaneira é regida pelo artigo 139 do Decreto-lei nº 37/66, cujo mandamento dispõe que o prazo de decadência para impor penalidades é de 5 anos a contar da data da infração, que no caso é o registro da declaração de importação. (CARF, 3º Seção, 4º Câmara, 2º Turma Ordinária, Ac. 3402-003.443, de 22/11/2016, rel. Conselheira Thais De Laurentis Galkowicz).

DECADÊNCIA. EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DATA DA INFRAÇÃO. TERMO INICIAL. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. O prazo decadencial das obrigações tributárias decorrentes de ilícitos aduaneiros tem como termo inicial a data de ocorrência da infração, na forma prevista no art. 139 do DL nº 37/66. Tratando-se de penalidade devida em face da interposição fraudulenta na importação (DL nº 1.455, art. 23, V), sujeita-se à decadência ao cabo do prazo de cinco anos, cujo termo inicial é a prática da infração na data de registro da declaração de importação. (CARF, 3º Seção, 4º Câmara, 2º Turma Ordinária, Ac. 3402002.989, de 17/03/2016, rel. Conselheiro Waldir Navarro Bezerra).

Ademais, outras disposições legais apontam na mesma direção:

Do Decreto-lei nº 37/66:

Art. 54 - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art.44 deste Decreto-Lei. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988). (grifos do relator).

Do Decreto nº 6.759/09:

Art. 638. [...] § 1º Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 752 e 753. (grifos do relator).

Art. 753. O direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, contados da data da infração (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 139).

Assim, considerando que a ciência do auto de infração sob análise se deu em 23/07/2009, para a SERTRADING, e em 28/07/2009, para a NSCA; **entendo pela decadência do direito do Fisco de impor penalidades relativas às declarações de importação registradas antes de 24/07/2004, para a SERTRADING, e de 29/07/2004, para a NSCA, dando provimento, nessa matéria, ao recurso voluntário.**

2 Do mérito

2.1 Operação de importação por conta e ordem

Aduz a NSCA, em seu recurso, a inocorrência de operação de importação por conta e ordem da ora impugnante, bem como a inaplicabilidade da presunção legal sobre importação por conta e ordem de terceiros. Argumenta, para tanto, que a fiscalização não logrou comprovar que as operações de importação em foco teriam sido realizadas com recursos de sua titularidade e que as alegações a respeito dos contatos com os exportadores estrangeiros não têm o condão de transformar a importação por encomenda realizada em importação por conta e ordem.

A SERTRADING afirma, em seu Recurso Voluntário, que "realizou operações na modalidade conta própria, ou então por encomenda realizadas antes da publicação da Lei nº11.281/06 e IN SRF 634/06", afastando, no seu entender, a alegação de ocultação do real sujeito passivo e adquirente das mercadorias importadas. Defende a inexigibilidade de conduta diversa do contribuinte que obedece à legislação. Alega não ter havido dolo, má-fé ou outro elemento viciante da vontade declarada nos atos praticados.

A recorrente SERTRADING, no início de seu recurso, sintetiza a decisão do julgador de primeiro grau, quanto ao mérito:

i.1) verifica-se que à época das operações autuadas, as modalidades de importação se restringiam à importação por conta própria e por conta e ordem de terceiros, tendo a recorrente operado, na defendida importação por encomenda prévia (antes da vigência da legislação de regência para a encomenda), sem autorização legal; e

ii.2) ainda que fosse lícita a operação de encomenda prévia defendida pela recorrente, restou comprovado que as importações autuadas foram realizadas com recursos da NSCA, descaracterizando-a para a modalidade por conta e ordem de terceiros; e para esta, a recorrente ocultou o verdadeiro importador, a saber a empresa NSCA, na medida em que faz constar das DIs e documentos de importação somente o seu nome como importadora (fl. 2316).

Assim, resta identificado o **núcleo da discussão objeto do Auto de Infração em foco: verificar se as importações em pauta foram, de fato, por conta própria da SERTRADING, ainda que por encomenda predeterminado pela NSCA** (ainda que a figura da importação por encomenda não estivesse normatizada à época das importações) **ou por conta e ordem de NSCA.**

Pois bem, a SERTRADING afirma, em seus recursos, que:

a) Sua intenção, ao promover a importação das mercadorias, era de revendê-las no mercado interno, obtendo deste modo seu retorno financeiro (“lucro”); que possui diversos clientes, dentre os quais a empresa NSCA, que seria a promitente compradora (encomendante) das mercadorias em foco;

b) A NSCA efetuou pagamento (parcial e não total) de um sinal (arras) a ela; que este sinal, de forma alguma, significou ordem expressa para que a Impugnante importasse tais produtos mediante recursos de terceiros, posto que a Impugnante efetivamente os possuía e

c) Utilizou-se de recursos próprios para realizar as operações. Conclui que à época dos fatos, ainda não havia clara definição legal se poderia ou não haver adiantamentos em importações por encomenda, o que aconteceu somente com o advento da Lei nº 11.281/06 e que a presunção mencionava recursos de terceiros, mas não vedava adiantamentos, sinais ou arras.

Assim, é confesso que a NSCA efetuou pagamento prévio (porquanto a título de suposto "sinal") às operação de importação registradas pela SERTRADING.

Ora, a Instrução Normativa SRF nº 225/02, vigente à época dos fatos, estatui, no parágrafo único, do seu art. 1º, que:

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.

O art. 27 da Lei nº 10.637/02, também vigente ao tempo das importações, estabelece que " 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". A mesma disposição está reproduzida no art. 5º da mencionada Instrução Normativa nº 225. Os referidos artigos da citada medida provisória introduzem, na legislação aduaneira, a importação e exportação por conta e ordem de terceiros, inclusive autorizando a então Secretaria da Receita Federal a estabelecer requisitos e condições para a utilização da nova modalidade de operação.

Não estabelece tal norma que a utilização de recursos deva ser total ou parcial. Não veda ou autoriza adiantamentos, sinais ou arras. Assim, mesmo parcial, a que título tenha sido, o confessado pagamento da NSCA à SERTRADING demonstra que recursos lhe foram carreados previamente.

Se, além de carreados, for demonstrado que tais recursos foram efetivamente utilizados nas operações de importações objeto da atuação, configura-se então a presunção legal de importação por conta e ordem.

A própria SERTRADING, em seu recurso, quando discorre sobre quem poderia negociar com o exterior, afirma que "somente é relevante a origem dos recursos para tal operação, os quais devem ser do próprio importador para caracterizar uma importação sob encomenda, diferenciando-a de uma importação por conta e ordem de terceiros, onde os recursos são do adquirente, tomador de serviços do importador" (fl. 2326).

Passa-se ao exame do material probatório acostado aos autos. O relator do voto condutor do acórdão de primeiro grau relaciona diversos documentos. Reproduzo, de forma exemplificativa, as descrições dos documentos lá referidos (quando entendi importante, fiz acompanhá-las cópias dos ditos documentos, extraídas dos autos do processo):

a) "Fluxo da operação engendrada entre a SERTRADING e a NSCA, que demonstra, de forma muito clara, que a atuação da SERTRADING é sempre posterior ao recebimento da fatura proforma e disponibilização da carga, isto é, depois que a NSCA comprou as mercadorias e acertou todas as bases do negócio, note-se também, que está muito evidente, nesse mesmo fluxograma, que os valores para pagamento dos fornecedores e impostos são sempre adiantados pela NSCA (fl. 197)";

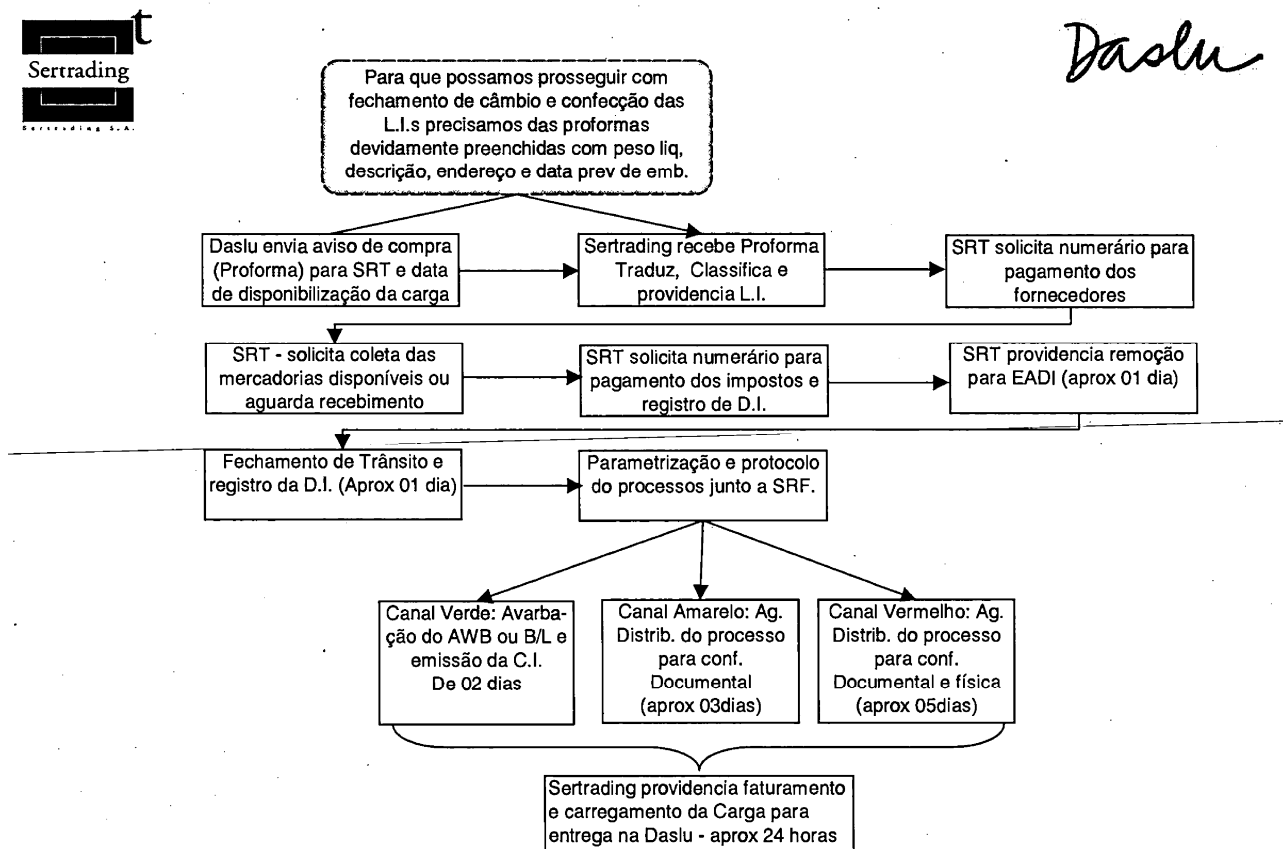


Figura 1. Recorte da fl. 197, fluxo da operação.

Na figura 1, **o fluxo da operação, do qual participam SERTRADING e DASLU (NSCA), sobressaem as caixas com os títulos "SRT solicita numerário para**

pagamento de fornecedores" e "SRT solicita numerário para pagamento de impostos e registro de D.I."

b) "Planilhas de cálculos (fls. 213 a 216), detalhando os gastos de nacionalização e câmbio, onde foram discriminados os valores recebidos da NSCA, pela SERTRADING, indicando no primeiro quadro os valores recebidos como adiantamento para o pagamento de câmbio e, no quadro seguinte, os valores recebidos adiantadamente para o pagamento das demais despesas.

Câmbio		
Op. No.		
Pro. - Uso	DAS 0263/04	
Fornecedor	Christian Dior	P
Moeda de origem	Euros	E
Valor do Pedido	129.817,66	
Pago pela Daslu		
Desconto		
Saldo a pagar pela Sertrading	129.817,66	
Pago pela Sertrading - 1	93.908,50	
Pago pela Sertrading - 2	35.908,16	
Total pago pela Sertr.-Moeda de origem	129.817,66	
Taxa de câmbio - 1	3,6740	
Taxa de câmbio - 2	3,6630	
Pago pela Sertrading - Reais - 1	345.019,83	
Pago pela Sertrading - Reais - 2	131.535,25	
Data fechamento	04/02/04	
Value Date	06/02/04	
Total pago pela Sertrading - R\$	476.555,08	
Saldo a pagar pela Sertr.-Moeda de or.		
⇒ Valor recebido da Daslu - moeda origem	129.817,66	
Taxa de câmbio	3,6710	
Valor adiantamento da Daslu - Reais	476.555,08	
Taxa de câmbio atual		
Saldo a pagar pela Sertrading - Reais		
Saldo adiantamento Daslu - Reais	(0,00)	
Saldo adiantamento necessário - Reais	0,00	

Despesas realizadas		
Processo	DAS 0263/03	D
Fornecedor	Christian Dior	P
Armazenagem	23.335,28	
Frete / seguro	6.828,61	
Certificados		
Seguros		
Imposto de Importação	92.805,64	
IPI / ICMS	16.029,71	
Movimentação de carga	310,00	
Despachante	3.719,68	
Frete interno	7.978,00	
Outras Despesas (deferimento de LI, desconsolidac	948,19	
Imposto de faturamento	160.639,16	
Desconto Comercial	(20.913,03)	
CPMF	2.998,76	
Total	294.677,00	
⇒ Adiantamento Daslu	294.677,00	
Valor a reembolsar	(0,00)	
Impostos de faturamento		
ICMS/Pis cofins a pagar 10/05/2004		
ICMS/Pis cofins a pagar 17/05/2004		
Adiantamento daslu		
Valor a Reembolsar		
Previsão de despesas		
Impostos		
Desembaraço		
Desconto Comercial		
Imposto de faturamento		
Adiantamento Daslu		
Total a receber da Daslu - prev. de desp.		

Figura 2. Recorte da fl. 213, Planilhas de cálculo.

Na figura, 2, consta planilha de cálculo, **na qual se registra que, para uma dada operação, tomada como exemplo (DAS 0246/04), a DASLU adiantou todos os despesas envolvidas na operação; quais sejam, câmbio (na moeda de origem), armazenagem, fretes, seguros, movimentação de cargas, despachante e outras despesas; comprovando cabalmente o adiantamento de numerário do NSCA à SERTRADING utilizado em operações de comércio exterior.**

c) "Ordens de pagamento emitidas pela NSCA, para pagamento de transferências internacionais, que indica, em tese, que grande parte dos contratos de câmbio, que quitaram importações feitas como sendo por conta e risco da SERTRADING, foram, na verdade, liquidados pela NSCA em nome da importadora (fls. 217 a 267)";

d) "Email da SERTRADING, para a NSCA, solicitando numerário para pagamento de despesas com os processos que indica (fls. 268);

e) "A citação da DASLU em diversas faturas internacionais comprova de que esta sempre foi a real compradora das mercadorias (fls. 354, 475 a 477, 490, 491, 623, 626, 786, 933, 1008, 1501, 1507, 1508, 1510, 1511, 1597 a 1602, 1692, 1693, 1798 e 1799); e

h) **Diversas correspondências dos exportadores à NSCA, "encaminhando documentos e posicionando a respeito das mercadorias exportadas, demonstram claramente que a NSCA a maior interessada nas operações".**

A luz destes exemplos de material probatório, fica demonstrado que a NSCA forneceu recursos para as importações autuadas, além de negociar com o fornecedor estrangeiro.

O Código Civil, em seu art. 167, define o instituto da simulação : "Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: [...] aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem".

Sobre simulação o Recurso Voluntário da SERTRADING cita Clóvis Beviláqua²:

Diz-se que há simulação, quando o ato existe apenas aparentemente, sob a forma, em que o agente faz entrar nas relações da vida. É um ato fictício, que encobre e disfarça uma declaração real da vontade, ou que simula a existência de uma declaração que não se faz.

Assim, o que se verifica é que **havia um negócio aparente, uma importação por conta própria da SERTRADING, ainda que sob encomenda da NSCA; e uma negócio real, a aquisição de mercadorias no exterior por parte da NSCA, responsável oculto pelas operações.**

A própria SERTRADING, ao alegar, em seu recurso, sua não responsabilidade por obrigações da NSCA, inclusive a negociação com exportadores situados no exterior, afirma que "foi o cliente encomendante quem solicitou e o exportador quem emitiu as faturas comerciais, nos valores efetivamente pagos pela importadora".

² C. BEVILÁQUA, Teoria Geral do Direito Civil, 2a ed., Rido de Janeiro, Editora Rio, 1980, p. 225.

A Lei nº 4.502/64 assim estabelece:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Como bem asseverou o voto condutor, no Direito Tributário, tanto a simulação como a ocultação são caracterizados como fraude, sendo que, tal ação ou omissão impacta, excluindo ou alterando a obrigação tributária em uma das suas características fulcrais, no caso presente, a sujeição passiva. E segue, com o que concordo: "a conduta dolosa aqui em análise reside em ocultar, esconder ou encobrir a pessoa física ou jurídica (real sujeito passivo) que promove a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional, utilizando-se para isso de ardis fraudulentos ou simulatórios."

A presunção de operação por conta e ordem, prevista no art. 27 da Lei nº 10.637/02 (e no art. 5º da referida Instrução Normativa nº 225). **é só um instrumento legislativo a dar força ao que está demonstrado: a interposição fraudulenta da SERTRADING num negócio entre a NSCA e seus fornecedores estrangeiros e a ocultação desta, enquanto real adquirente das mercadorias e responsável pelas operações;** subsumindo-se pois os fatos ao disposto no art. 23, inciso V, c/c o §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/ 1976, dada a impossibilidade de apreensão das mercadorias em foco, aplicada então multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas. **Assim, nessa matéria, nego provimento ao recurso voluntário.**

Em defesa de sua boa-fé, a SERTRADING destaca que a indicação da NSCA no campo informações complementares é incompatível com a alegada simulação. Entendo que se mencionou a NSCA, não o fez como se esta fosse a adquirente por conta e ordem como deveria.

2.2 Multa equivalente ao perdimento de mercadorias, ação fiscal instaurada após o desembaraço, não instaurado processo tendente ao perdimento da mercadoria

Argumentam ambas as recorrentes pela inaplicabilidade da multa equivalente ao perdimento de mercadorias, tendo a ação fiscal sido instaurada após o desembaraço de mercadorias devidamente submetidas ao controle das autoridades fiscais, sem que antes tivesse sido instaurado processo administrativo para apuração da ocorrência de dano ao Erário e eventual aplicação da pena de perdimento, . Discordo de tal argumento tomando, o raciocínio exposto no voto condutor do citado acórdão, de forma a que nego, nessa matéria, provimento ao recurso.

Ademais, o art. 73 da Lei nº 10.833/2003 é perfeitamente aplicável após o desembaraço aduaneiro, ainda que não instaurado processo tendente ao perdimento da mercadoria. O que diz o *caput* do citado artigo é que " Verificada a impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita a pena de perdimento, em razão de sua não-localização ou consumo, extinguir-se-á o processo administrativo instaurado para apuração da infração capitulada como dano ao Erário". Na ausência de um tal processo não haverá o que ser extinto,

não comprometendo a hipótese da parte inicial do dispositivo, a qual, uma vez verificada, faz incidir a multa em foco, por força dos parágrafos do dito art. 73.

2.3 Vigência da Lei no espaço e no tempo

Alega a recorrente SERTRADING que o AFRFB autuador e o julgador monocrático (sic) teriam caracterizado as operações como por conta e ordem de terceiros com fundamento nas Leis nºs 11.281/06 e 11.452/07, além da IN SRF nº 634/06, que não vigiam à época dos fatos. Não procede. A autuação se deu pela aplicação de dispositivos então vigentes, os quais tem sido referidos ao longo da presente peça.

Tanto a NSCA como a SERTRADING trazem a lume o caput do art. 11 da Lei nº 11.281/06:

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.

Argumenta a SERTRADING que "é perfeitamente natural que o encomendante de mercadorias importadas faça contatos prévios com os exportadores situados no exterior". Traz em seu favor o parágrafo 3º do mesmo artigo:

§ 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)

Ao supracitado parágrafo, a recorrente SETRADING atribui caráter interpretativo, por esclarecer (retroativamente) a existência da importação sob encomenda (distinta da importação por conta e ordem de terceiros), independentemente "de quem negocia com o exportador no exterior, seja o encomendante ou o importador". Tal discussão nada acrescenta ao caso em pauta, no qual, para além da questão da negociação, demonstrou-se a transferência de recursos do suposto encomendante para a consecução das importações.

Portanto, nessa matéria, nego provimento ao recurso voluntário.

2.5 Recolhimento de tributos relativos à operação, por ocasião por ocasião do despacho aduaneiro e recolhimento de IPI

A SERTRADING, em seu recurso, alega o descabimento da presunção de sonegação fiscal, haja visto o recolhimento de tributos relativos à operação, por ocasião do despacho aduaneiro; assim como a inaplicabilidade da presunção de falta de recolhimento de tributos, em especial o IPI.

Tal discussão em nada afeta o entendimento do presente voto, tendo em vista tratar-se a enquadramento infracional de dano por disposição legal.

DANO AO ERÁRIO. PERDIMENTO. DISPOSIÇÃO LEGAL. Nos artigos 23 e 24 do Decreto-Lei no 1.455/1976 enumeram-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento das mercadorias. É inócua, assim, a discussão sobre a existência de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei. (CARF, 3º Seção, 4º Câmara, 1º Turma, Ac. 3401-003.244, de 27/09/2016, rel. Rosaldo Trevisan).

Dessa forma, nesse tocante, nego provimento ao recurso.

2.6 Uso de documento falso

A SERTRADING defende a improcedência da alegação de uso de documento falso, tendo em vista terem sido elaborados, não ter ela, mas sim pelo exportador.

Observe-se que, se não elaborou - nem os solicitou da forma como foram emitidos - determinados documentos, como fatura comercial e o conhecimento de transporte; ao menos os utilizou e com eles instruiu declarações de importações registradas por ela mesma; estas eivadas pela falsidade, por não refletirem a importação por conta e ordem de terceiros que efetivamente ocorria.

Assim, há de ser negado provimento ao recurso apresentado, nessa matéria.

2.7 Responsabilidade tributária da SERTRADING

A SERTRADING, em seu recurso, defende a inaplicabilidade de sua responsabilidade tributária sobre as obrigações da NSCA, bem como a sua não responsabilidade pela negociação com os exportadores.

A responsabilidade do importador ostensivo advém do participação direta nos atos infracionais: registrando a declaração de importação, promovendo o despacho aduaneiro de importação, etc; negando-se, assim, provimento ao recurso voluntário, nessa questão.

2.8 Multa do art. 33 da Lei nº 11.488/07

Aduz a SERTRADING, em seu Recurso Voluntário, que, com o advento da multa do art. 33 da Lei nº 11.488/07, revogou-se tacitamente a pena de 100% do valor aduaneiro objeto do presente auto de infração. Traz posição da DRJ em São Paulo e julgados do CARF de 2008 em seu socorro.

O voto condutor, com o qual concordo, nesse ponto, expõem a coexistência das duas penalidades, citando explanação do Procurador da Fazenda Nacional, Bernardo Alves da Silva Júnior, que dá conta de mudança de posição ocorrida em 2010:

Recentemente, todavia, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, examinando a fundo a questão, trilhou caminho diverso no seu enfrentamento. Em 24 de maio de 2010, as 1ª e 2ª Turmas da 1ª Câmara da 3ª Seção do CARF deram provimento a recursos de ofício para restabelecer lançamentos fiscais nos valores de mais de R\$ 42 milhões e R\$ 27 milhões, respectivamente (processos 10314.010132/200744 e 10314.013716/200691), ao entendimento de que mesmo após o advento da Lei 11.488/2007 o importador ostensivo deve responder pela multa substitutiva do perdimento de mercadoria prevista no art.23, inciso V, parágrafos 1º e 3º do Decreto-lei 1.455/1976. (grifos do original).

Nesse mesmo sentido, cito ainda decisão mais recente do CARF:

MULTA APLICÁVEL. Deve ser mantida a multa aplicada no auto de infração, com fulcro no art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, não tendo esta sido substituída pela multa disposta no art. 33 da Lei nº 11.488/2007. (CARF, 3º Seção, 3º Câmara, 1º Turma Ordinária, Ac. 3301003.085, de 27/09/2016, rel. Maria Eduarda Alencar Câmara Simões).

Portando, nessa matéria, nego provimento ao recurso interposto.

Conclusão

Por todo o exposto, **voto por dar provimento parcial aos recursos voluntários apresentados, para exonerar apenas parcialmente o crédito tributário relativamente às declarações de importação registradas antes de 24/07/2004, para a SERTRADING, e de 29/07/2004, para a NSCA, em face da decadência do direito de impor penalidade no âmbito aduaneiro.**

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho - Relator

