



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

Processo nº 12466.002809/2006-81
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3202-000.728 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de abril de 2013
Matéria MULTA REGULAMENTAR
Recorrente PROAD IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA
RESPONSÁVEL: CSF STORAGE COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 07/08/2006

PRELIMINAR. NULIDADE. DECISÃO RECORRIDA. ESCUSA DE ANÁLISE BASEADA EM INCOMPETÊNCIA. LEGALIDADE DE MPF. ÔNUS DA PROVA. ART. 333, II, CPC,

Segundo o artigo 333, II do Código de Processo Civil, cabe ao Réu o ônus da prova sobre fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. A alegação de que o procedimento fiscal que visa apurar suspeita de que houve interposição fraudulenta foi instaurado a partir de informações fiscais e outras constatações formalizadas no bojo de processo administrativo fiscal de objeto diverso só pode ser examinada se colacionados aos autos do processo em curso as provas em que se apoiam tais alegações. Desincumbindo-se do ônus de provar, inviável o exame dos procedimentos adotados *vis-à-vis* com o disposto na IN SRF nº 228/02.

PRELIMINAR. NULIDADE. EXIGÊNCIA. MPF. REVISÃO ADUANEIRA. REJEIÇÃO.

Na forma do §4º do artigo 2º do Decreto nº 3.724/01, o MPF não é exigido nas hipóteses de procedimento de fiscalização: (i) interno, de revisão aduaneira; e (ii) de vigilância e repressão ao contrabando e descaminho, realizado em operação ostensiva. Assim, instaurado o procedimento fiscal, ainda que derivado de processo administrativo fiscal com outro propósito, verificando-se indícios da prática de infrações de outra natureza, nada obsta que a autoridade fiscal instaure procedimento contra o contribuinte a fim de averiguar a lisura de suas operações de importação.

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DE DEFESA. OMISSÃO. DECISÃO RECORRIDA. REJEIÇÃO.

O artigo 16, IV do Decreto nº 70.235/72 exige que o Impugnante formule, desde logo, *as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito*. A formulação genérica de pedido de apresentação de provas *por todos os meios em direito admitidos* na impugnação não atende ao disposto no referido dispositivo, incidindo a *preclusão* prevista no §1º do mesmo artigo. Além disso, diversamente do que alega a Recorrente, a instância de piso examinou e indeferiu o pedido de perícia por esses mesmos fundamentos.

PRELIMINAR. NULIDADE. PROCEDIMENTO ESPECIAL DE CONTROLE ADUANEIRO. ATRIBUIÇÃO. SRF. VÍCIOS.

Nos termos do art. 68 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, quando houver indícios de infração punível com pena de perdimento, a Secretaria da Receita Federal possui atribuição para investigar e aplicar as devidas penalidades ao o contribuinte, se cabíveis. O procedimento investigatório é indispensável para averiguar possíveis infrações.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. LEGITIMIDADE DA AUTUAÇÃO. INFRAÇÃO.

Nas operações de importação por conta e ordem de terceiro, importador e adquirente participam da nacionalização do bem importado, desse modo, constatada a infração, instaura-se o vínculo solidário, na forma do artigo 95, V do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966.

OCULTAÇÃO DO REAL RESPONSÁVEL PELA IMPORTAÇÃO. FRAUDE OU SIMULAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO.

A ocultação do responsável pela importação de mercadorias, mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta, é considerada dano ao erário.

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.

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. Incorrerão em multa igual ao valor da mercadoria os que entregarem a consumo mercadoria de procedência estrangeira importada irregular ou fraudulentamente.

RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 33 DA LEI 11.448/07. MULTA. PENA DE PERDIMENTO. COEXISTÊNCIA. SANÇÕES DIVERSAS.

Conforme decorre do §3º do artigo 727 do Decreto nº 6.759/09, a multa pela cessão de nome do importador, introduzida pelo artigo 33 da Lei nº 11.488/07, não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas.

Preliminares suscitadas rejeitadas. No mérito, recursos voluntários improvidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar provimento aos recursos voluntários. Ausente, momentaneamente, o Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda..

Irene Souza da Trindade Torres - Presidente

Gilberto de Castro Moreira Junior – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Irene Souza da Trindade Torres, Gilberto de Castro Moreira Junior, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Charles Mayer de Castro Souza e Thiago Moura de Albuquerque Alves.

Relatório

Trata-se de recursos voluntários interpostos contra decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis, SC (*DRJ/FNS*), que julgou improcedentes as impugnações apresentadas pela CSF STORAGE COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA. (fls. 27 a 33) e pela PROAD S.A. (fls. 107 a 147), ora Recorrentes.

Para descrever os fatos, e também por economia processual, transcrevo o relatório constante da decisão recorrida, *in verbis*:

“Trata o presente processo de lançamento da multa substitutiva à pena de perdimento prevista no art. 23, § 3.º do Decreto-lei n.º 1.455/76, com redação da Lei n.º 10.637/2002, no valor de R\$345.571,00 lançada contra a empresa PROAD S/A e CSF — Storage Comércio e Serviços Ltda, como responsável solidária.

Segundo o que consta na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração de fls. 01/12, a autuada PROAD foi selecionada para os procedimentos de fiscalização de que trata a IN SRF n.º 228/2002, tendo em vista a constatação de que após a habilitação provisória concedida nos termos da IN SRF 286/2002, houve um aumento expressivo das importações, acima da previsão feita no ato da concessão, e um aumento das ocorrências cadastradas no sistema Radar referentes aos despachos de importação.

Cientificada do procedimento especial de fiscalização, após intimação, apresentou documentos e esclarecimentos a respeito de suas atividades. Com base na análise desta documentação, a fiscalização apurou a ocorrência de irregularidades que consistiam na simulação de operações de comércio exterior por conta própria, quando na verdade tratavam-se de importações por conta e ordem de terceiros, ocultando os reais adquirentes das mercadorias importadas.

Às fls. 05/09 do Auto de Infração estão transcritos os dados constantes do Livro Razão dos anos 2004 e 2005 onde foram registrados lançamentos nas contas "Clientes Nacionais" do ativo e "Adiantamentos de Clientes" do passivo.

Nestas contas aparecem valores que correspondem aos recursos monetários antecipados pelos clientes para as importações feitas pela PROAD, como se fossem por conta própria. A PROAD efetuou as importações, pagando todas as despesas de nacionalização e emitiu notas fiscais de compra e venda, remetendo as mercadorias aos adquirentes. Alega a fiscalização que a empresa teria obtido vantagem com o pagamento a menor dos impostos devidos além de evitar que os reais adquirentes das mercadorias importadas se apresentassem à fiscalização aduaneira, sem habilitarem-se como operadores de comércio exterior.

A CSF, empresa autuada como solidária, foi a adquirente das mercadorias importadas da exportadora PCH Eletronics, dos EUA. A PCH fornecia exclusivamente PROAD que, por sua vez, fornecia as mercadorias exclusivamente à CSF. Outro dado levantado pela fiscalização é que o Sr. Adalberto Barboza Filho, sócio da CSF — brasileira — é diretor da PCH - americana (fls. 18/22).

Às fls. 23 consta a planilha com os dados das importações feitas pela PROAD e que se destinavam à CSF.

Intimadas, as interessadas apresentaram impugnações com as seguintes alegações:

Impugnação da PROAD (fls. 107/147):

1- Alega a impugnante que foi incluída no procedimento especial de fiscalização nos termos da IN SRF nº 228/2002 sem que tenha sido informada dos atos administrativos que balizaram tal procedimento. Que com base no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 0727600 200500274 6, a fiscalização reuniu atos e documentos que originaram o processo administrativo nº 12466.000528/2006-94, que trata da representação para fins de inaptdão de CNPJ. No entanto este MPF foi emitido para verificação do recolhimento de II no período de 01/2003 a 07/2005, tendo sido prorrogado por duas vezes até o dia 04/03/2006. Portanto alega que o procedimento de que trata a IN SRF nº 228/2002 foi nulo já que o MPF expedido foi para apuração de II. Além disto a fiscalização não demonstrou naquele processo administrativo a ocorrência de indícios de incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira da empresa. Também foi excedido o prazo para sua conclusão em aproximadamente 8 meses, sem que houvesse justificativa devidamente documentada nos autos. Por todas estas razões, é nulo o procedimento instaurado contra a peticionaria e nulo, por consequência, o auto de infração originado dele e instaurado através do presente processo.

2- Refuta a afirmação da fiscalização de que sua habilitação no siscomex era provisória, haja vista que não foi notificada sobre a vigência da habilitação e ainda que o processo foi encaminhado ao arquivo não havendo pendências, portanto, neste particular. Afirma também que o embasamento no art. 33 da IN SRF nº 455/2004 (revisão das habilitações) para o procedimento especial de fiscalização é decadente haja visto que além de não ser provisória sua habilitação ainda não foi intimada da revisão de sua habilitação.

3- A finalidade da empresa sempre foi o lucro. Nos anos anteriores a sua habilitação o foco da empresa estava direcionado a atividades de venda no atacado e varejo de produtos adquiridos no mercado nacional, além da prestação de serviços de consultoria. De acordo com os próprios dados levantados pela fiscalização quanto a previsões e importações realizadas pela interessada, não há demonstração de que a mesma obteve habilitação no Radar iludindo a fiscalização. Quanto ao volume de ocorrências após a habilitação, isto se deve ao fato de que se aumentou o volume de operações, também aumentou o número de ocorrências. Mesmo assim estas ocorrências foram suportadas pela PROAD demonstrando a idoneidade da empresa.

4- A fiscalização, segundo os fatos apurados, concluiu que as negociações no exterior foram entabuladas pela CSF Storage, que houve transferência antecipada de recursos à PROAD coincidentes com as despesas incorridas

nas operações de importação e que este "cliente nacional" era o real adquirente das mercadorias e responsável pelas operações de importação. Todavia os elementos apresentados não demonstram a simulação que acusa a fiscalização. Esta é uma acusação muito grave e requer maior investigação. De fato não há elementos para balizar suas conclusões.

5- A PROAD além das atividades de comércio exterior também atua na área de informática e tecnologia, fornecendo mercadorias para órgãos privados e públicos através da participação em licitações. O cliente procura o setor de venda da empresa e verifica se existe mercadoria disponível em estoque ou para fornecimento num prazo determinado, pouco interessando a este cliente a origem da mercadoria. Geralmente é feito uma antecipação parcial do pagamento para garantir o negócio, como é normal em qualquer empresa comercial. Caso não seja cumprido o acordado o cliente requererá a devolução do valor pago antecipadamente, o que será arcado e suportado pela PROAD. Por esta razão trata-se de adquirente de boa-fé, que compra o bem importado no mercado interno, de estabelecimento idôneo, mediante entrega de nota fiscal. Junta acórdãos do STJ quanto à presunção de boa-fé do adquirente.

6- Para que seja aplicada a pena de perdimento, nos termos do Decreto-Lei n.º 1.455/1976 é necessário que seja provada a existência de fraude, simulação ou de interposição fraudulenta. Não houve a fraude nos termos da Lei n.º 4.502/64, art. 72, já que não houve interferência de um terceiro na cadeia de circulação de mercadoria, de forma intencional para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o recolhimento de tributos, objetivando a ocultação do real beneficiário da operação. A interposição fraudulenta que a lei coíbe não é qualquer interposição de terceiros que é um fenômeno natural no processo de produção e circulação de bens, que decorre da própria necessidade de especialização de atividades. A lei prescreve um indício que permite presumir a interposição fraudulenta nos casos em que não há comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. Somente nesta hipótese há a presunção de interposição fraudulenta. E isto não se confunde com recebimento antecipado de clientes que é uma espécie de arras ou mesmo garantia da celebração do negócio jurídico. Haveria de se constatar que a empresa importadora só teve condições de efetuar a operação mediante o recebimento antecipado dos recursos, o que não se deu com a interessada que é empresa que possui recursos próprios para suportar todas as operações de comércio exterior por ela realizadas, conforme comprovam os extratos financeiros que sempre estiveram à disposição da fiscalização. Desta feita não foi comprovada a inexistência de capacidade financeira da PROAD para realizar as importações.

Desse modo, o recebimento antecipado das operações não caracteriza de forma isolada a interposição fraudulenta de terceiros, devendo ser

conjugada com outros elementos. Todos os pagamentos antecipados por clientes estavam devidamente escriturados, não havendo aí simulação de operação por conta própria.

7- A fiscalização se baseou na presunção de que todas as operações feitas com recebimento antecipado de clientes foram feitas mediante a utilização de recursos de terceiros, e por conseguinte, deveriam ser tratadas como por conta e ordem destes. O recebimento antecipado é apenas um indício de utilização de recursos de terceiros. Todavia se a empresa escritura em sua contabilidade esses adiantamentos, eles passam a ser recurso próprio da empresa, principalmente porque eles não são essenciais à concretização da operação, visto que a importadora possuía capacidade financeira para operar sem o recebimento deste recurso. Até porque dentre os vários autos de infração lavrados pela fiscalização, há alguns clientes indicados como adquirentes que ainda são devedores da PROAD mesmo tendo realizado algum adiantamento.

A previsão de sinal é um negócio lícito nas operações de compra e venda, razão pela qual o simples adiantamento não pode descaracterizar a operação por conta própria da PROAD. Caso a empresa não possuísse fontes para financiamento próprio poderia a interpretação da fiscalização estar correta, mas isto não foi em nenhum momento questionado no Relatório Fiscal como razão para aplicação da penalidade. Então somente quando a capacidade financeira não for comprovada é que se pode ser evidenciada a interposição fraudulenta de terceiros.

8- Para aplicação da pena de perdimento é preciso que a conduta se enquadre em infrações como a fraude e simulação, de apuração subjetiva, sendo indispensável a prova concreta de sua ocorrência. A presunção do art. 27 da Lei n.º 10.637/2002 é inaplicável e como não foi comprovada a fraude ou simulação, é indevida a aplicação da pena em comento.

9- Quanto aos argumentos utilizados pela fiscalização como fatos causadores da infração, alega o seguinte: a empresa PCH-EUA é sua parceira que disponibiliza mercadorias que não possui em estoque. Não sabia que todas as operações de exportação da PCH-EUA eram feitas exclusivamente através da PROAD. Só quem tem acesso a este tipo de informação é a Receita Federal. Por outro lado a PCH é uma das fornecedoras de mercadorias, existindo muitas outras distribuidoras no Brasil. Apesar do fato de que a PROAD revender as mercadorias exclusivamente para a CSF, a fiscalização não investigou que, por outro lado, a CSF pode ter adquirido estas mercadorias de outro fornecedor. É irrelevante o fato de que a empresa CSF não é habilitada a operar em comércio exterior e a PROAD não tinha como obter esta informação. Também em relação ao Sr. Adalberto Barboza Filho, que a fiscalização apurou ser sócio da empresa CSF e diretor da exportadora PCH, a impugnante não tinha como saber, além de ser irrelevante para a mesma este

tipo de averiguação para fins de operação comercial. De qualquer modo os contatos no exterior eram feitos através de terceiros e a fiscalização não comprovou que o contato para a encomenda era feito pelo adquirente.º fato dos pagamentos antecipados coincidirem com os valores e datas das despesas de importação não significa que a PROAD não tinha capacidade econômica para suportá-la. Também não prova nada contra a PROAD o fato de que em 2002 ela operou uma importação por conta e ordem da CSF.

10- A fiscalização alega que houve recolhimento a menor de IPI devido, visto que foi calculado sem a majoração do preço da mercadoria pela margem de lucro do real comprador. Desta forma o prejuízo ao erário seria esta diferença ínfima de imposto, o qual não foi sequer mensurado pela fiscalização. Também é falaciosa a alegação de que deixou de ser tributada no IRPJ e CSLL sobre os ganhos obtidos com a prestação de serviços. Pressupõe-se que seja do conhecimento dos auditores da receita federal que o benefício do FUNDAP (incentivos financeiros) já promove o retomo financeiro para as empresas fundapianas, não havendo espaço para cobrança de operações realizadas por conta e ordem de terceiros, face à concorrência entre as beneficiárias. Portanto não existindo esta cobrança, não que se falar em ISS e quanto aos outros tributos, todos foram recolhidos sobre a margem de lucro embutida na revenda da mercadoria. Não existiu prejuízo algum ao fisco.

11- Requer ao final que seja julgado insubsistente o auto de infração, tendo em vista que as irregularidades apontadas não caracterizam interposição fraudulenta de terceiros ou qualquer outra que implique na aplicação de pena de perdimento de mercadoria. Requer também a produção de provas, em especial a documental, pericial e testemunhal, para análise de todas as questões envolvidas no caso vertente.

Impugnação da CSF (fls. 27/33):

1- Não houve intenção de iludir o fisco ocultando os verdadeiros agentes da importação, como argumenta a fiscalização. A impugnante está sendo considerada responsável por conta de uma presunção legal de que "a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste". Mas há que se verificar se outros indícios apontam para esta hipótese.

2- Conforme comprovam os pedidos de compra e notas fiscais, a impugnante adquiriu mercadorias no mercado interno. O pagamento de parcela do preço na encomenda é prática comercial corriqueira, caracterizando sinal (arras), que é legal e não existe vedação para pagamento desta forma.

3- O Decreto-Lei n.º 1455/1976-dispõe que a presunção de interposição fraudulenta se dá quando não se comprove a origem dos recursos. Verifica-se que nada foi ocultado da fiscalização, pois todos os valores adiantados foram contabilizados devidamente pela PROAD e colhidos pela fiscalização. Não foi comprovado pela fiscalização a interposição fraudulenta pois não foi

localizado qualquer contrato de prestação de serviços ou qualquer outro elemento que demonstrasse que a negociação comercial e a importação fosse realizada pela impugnante.

4- O pagamento antecipado não prova a importação por conta e ordem de terceiros. Se todas as operações estavam devidamente contabilizadas, não há interposição fraudulenta. A impugnante realizou atividade econômica lícita, qual seja, a aquisição de mercadorias no mercado interno para revenda com pagamento dos respectivos tributos.

5- Descaracterizada a presunção, padece também a responsabilidade solidária da impugnante, devendo ser declarado insubsistente o auto de infração.”

Em sua decisão, a DRJ-FNS houve por bem manter totalmente o lançamento através do acórdão nº 07-17.659, de 25 de setembro de 2009, conforme ementa transcrita abaixo:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTARIA

Ano-calendário: 2004, 2005

OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE NA IMPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO. APLICAÇÃO DA MULTA POR CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO.

Descumprimento das obrigações aduaneiras pertinentes à importação por conta e ordem e conduta dolosa que resultou no fornecimento de informações falsas nas declarações de importação, caracteriza fraude e ocultação do real adquirente das mercadorias importadas, sujeitando os infratores à multa por conversão da pena de perdimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformadas com tal decisão, as Recorrentes apresentaram recursos voluntários (fls. 164 a 222 e 244 a 259) com o objetivo de reformá-la, reiterando todos os argumentos já apresentados em sua impugnação.

Em breve síntese, alega a PROAD S.A que:

(i) o auto de infração padece de nulidade, visto ter derivado do relatório de fiscalização integrante do PAF nº 12466.000528/2006-94, que, a seu ver, foi conduzido com diversos vícios, fato que comprometeria qualquer processo oriundo dele;

(ii) a decisão da DRJ ora recorrida deveria ser declarada nula, com o consequente retorno dos autos a este setor, para que haja novo julgamento. Sua posição se embasa em omissão do ilustre julgador, que teria olvidado de

analisar pedido de produção de prova pericial por ela requerida, fato que prejudicaria a solução do PAF e acarretaria cerceamento do direito de defesa;

(iii) a decisão é nula em razão de o julgador ter se esquivado da análise de diversas questões apontadas pela ora Recorrente, sob a justificativa que sua competência não abrangeria a análise de procedimento realizado por outra autoridade administrativa, nos autos do PAF nº 12466.000528/2006-94;

(iv) no mérito, alega a irregularidade do PAF que embasou a lavratura do presente auto de infração, já que não houve expedição de MPF específico para a fiscalização nos termos da IN nº 228/2002, assim como houve a extrapolação do prazo de validade do MPF-F que havia embasado a fiscalização de II;

(v) Quanto à pena de perdimento convertida em multa, defende que não houve indícios suficientes para sua aplicação, pois se trata de empresa idônea, regular com suas obrigações tributárias e com plena capacidade econômico financeira para arcar com suas importações;

(vi) Quanto à natureza da importação realizada, reitera que a modalidade por conta própria foi a escolha adequada, vez que os adiantamentos feitos pela CSF tiveram caráter de arras, e não suporte da operação. Se assim não for visto, levanta que, no máximo, a operação poderia ser considerada como por encomenda;

(vii) Aponta ainda que não houve dano financeiro ao Erário que justificasse a aplicação de penalidade tão gravosa.

A CSF, por seu turno, alega que:

(i) não há nos autos qualquer indício de que a antecipação de recursos à importadora tenham sido necessários ao custeio da importação;

(ii) de fato, efetuou o pagamento de parcela do preço na encomenda do produto, antes de sua entrega, o que é prática comercial absolutamente corriqueira, caracterizando-se como sinal (ou arras, como define o Código Civil em seus artigos 417 a 420). Sendo que a quantia entregue seria absolutamente insuficiente para cobrir o valor da importação, o que tornaria, portanto, impossível a caracterização de importação por conta e ordem de terceiros;

(iii) a participação de um dos sócios da Recorrente na quadro societário da empresa exportadora não possui qualquer relevância para o presente caso, já

que não há qualquer discussão nos autos referente a subfaturamento ou revisão aduaneira;

(iv) a Recorrente dispõe duas opções comerciais para adquirir mercadorias para revenda (importação ou aquisição no mercado interno), a escolha pelo caminho menos oneroso não configura qualquer tipo de ilícito.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, Relator.

Os recursos voluntários preenchem as condições de admissibilidade, razão pela qual deles conheço.

I – Preliminar

I.1 – Falta de MPF

Em seu recurso voluntário, a PROAD aponta nulidades no procedimento especial de fiscalização contra ela instaurado, nos seguintes termos:

- (a) Não expedição de Mandado de Procedimento Fiscal pela Autoridade Aduaneira competente. Violação ao artigo 3º da IN nº 228/2002;*
- (b) Ausência de indícios acerca de incompatibilidade entre os valores transacionados no comércio exterior e a capacidade econômico e financeira evidenciada pela empresa. Violação ao artigo 1º da IN nº 228/2002;*
- (c) Não observância do prazo para conclusão do Mandado de Procedimento Fiscal. Violação ao artigo 99 da IN nº 228/2002;*
- (d) Ausência de despacho fundamentado que valide a prorrogação do prazo para conclusão do Mandado de Procedimento Fiscal. Violação ao artigo 9º, parágrafo único, da IN nº 228/2002;*
- (e) Instauração equivocada e ilegal do Procedimento Especial de Fiscalização. Habilitação para operar no SISCOMEX. Atuação idônea da Recorrente como operadora de comércio exterior.*

O julgador *a quo*, por sua vez, se escusou de analisar tais matérias sob a justificativa de que *o procedimento especial de fiscalização de que trata a IN SRF nº 228/2002 é um procedimento de fiscalização aduaneira que cabe ao titular da unidade da SRF com jurisdição sobre o domicílio fiscal do estabelecimento matriz da empresa determinar o início e*

o andamento do mesmo. O seu resultado é que pode implicar na instauração de processo com vistas à aplicação da pena de perdimento, como é o caso do presente processo. No entanto, ao formalizar o auto de infração de que trata o art. 23. do Decreto-lei n.º 1.455/76, a fiscalização deverá comprovar as alegações que serão apreciadas por este órgão julgador, não se submetendo ao exame desta Delegacia de Julgamento os procedimentos fiscalizatórios adotados pela unidade aduaneira.

Embora a Recorrente tenha interpretado o juízo negativo da DRJ/FNS como declaração de incompetência para apreciar a matéria, entendo que em seu recurso ela não foi capaz de infirmar as razões daquela decisão.

Primeiramente, porque se os alegados vícios estão documentados no PAF nº 12466.000528/2006-94, caberia à Recorrente colacionar nestes autos cópias das informações fiscais, mandado de procedimento fiscal (MPF) e outros documentos que julgar úteis à sua defesa nestes autos.

Desse modo, sendo ônus da prova da Recorrente a juntada de elementos em que se apoia sua irresignação e tendo ela deixado de juntá-los nestes autos, resta prejudicado o exame do itens *b, c, d e e* supracitados.

Em segundo lugar, e já enfrentando o item *a* da lista de nulidades suscitadas pela Recorrente, porque o §4º do artigo 2º do Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, ao tempo em que constatada a infração, dispunha que:

(...)

§ 4º O MPF não será exigido nas hipóteses de procedimento de fiscalização:

I - realizado no curso do despacho aduaneiro;

II - interno, de revisão aduaneira;

III - de vigilância e repressão ao contrabando e descaminho, realizado em operação ostensiva;

IV - relativo ao tratamento automático das declarações (malhas fiscais).

A *revisão aduaneira* de que trata o inciso II do §4º, do artigo 2º do Decreto nº 3.724/01, é definida no artigo 570 do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002 – Regulamento Aduaneiro (RA), nos seguintes termos:

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

Em complemento, o artigo 68 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 dispõe que:

Art. 68. Quando houver indícios de infração punível com a pena de perdimento, a mercadoria importada será retida pela Secretaria da Receita Federal, até que seja concluído o correspondente procedimento de fiscalização.

Ainda, visto que o a Instrução Normativa SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002 veio a lume para *disciplinar o procedimento especial de verificação da origem de recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas*, não se pode olvidar que o escopo dessa norma deixa claro tratar-se de *operação ostensiva* de molde a atender o disposto no inciso III, do §4º, do artigo 2º do Decreto nº 3.724/01.

Aliás, sobre a necessidade ou não do MPF, no acórdão nº CSRF/01-05.330, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) deste Colegiado já pacificou o entendimento de que:

Mandado de Procedimento Fiscal – MPF. O Mandado de Procedimento Fiscal instituído pela Port. SRF nº 1.265, de 22/11/99, é um instrumento de planejamento e controle das atividades de fiscalização, dispondo sobre a alocação da mão-de-obra fiscal, segundo prioridades estabelecidas pelo órgão central. Não constitui ato essencial à validade do procedimento fiscal de sorte que a sua ausência ou falta da prorrogação do prazo nele fixado não retira a competência do auditor fiscal que é estabelecida em lei (art. 7º da Lei nº 2.354/54 c/c o Dec. Lei nº 2.225, de 10/01/85) para fiscalizar e lavrar os competentes termos. A inobservância da mencionada portaria pode acarretar sanções disciplinares, mas não a nulidade dos atos por ele praticados em cumprimento ao disposto nos art. 950,951 e 960 do RIR/94. 142 do Código Tributário Nacional. O MPF, todavia, é essencial à validade do lançamento quando efetuado com fundamento na Lei Complementar nº 105/2001 – Lei 9.311/96, art. 11 § 3º, nova redação dada pelo art. 1º da Lei 10.174, de 09.01.2001, e Decreto nº 3.724, de 10.01.2001, por se tratar de normas formais ou procedimentais que ampliam o poder de fiscalização com aplicação imediata, alçando fatos pretéritos, consoante o disposto no artigo 144, § 1º, do Código Tributário Nacional. (g.n.)

Demonstrada a desnecessidade do MPF para a lavratura de auto de infração no bojo de *revisão aduaneira* e visto tratar a presente autuação de *operação ostensiva*, descabe falar-se em nulidade do lançamento.

I.2. – Cerceamento de defesa

Superada a questão dos vícios do procedimento fiscal, passo ao exame da alegação de cerceamento de defesa fundado na rejeição da perícia.

Primeiramente, veja-se que o artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 dispõe que:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Como visto, o artigo 16, IV do Decreto nº 70.235/72 exige que, desde logo, com a impugnação, o Impugnante indique as diligências que pretende efetuar e os motivos que as justifiquem.

Em sua impugnação, a Recorrente formulou pedido genérico, nos seguintes termos:

“Requer-se, ainda, a produção de todos os meios de prova em direito admitidas, em especial a documental suplementar, a pericial e a testemunhal, haja vista a necessidade de análise mais acurada das operações analisadas pelo Fisco no caso vertente e o exíguo prazo para a análise de todas as questões envolvidas no caso vertente.”

Deixando de se pronunciar precisamente sobre as perícias e diligências que pretendia produzir, na forma do §1º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, verifica-se que está *precluso*, por inércia, o direito que a Recorrente alega ter sido violado.

Outrossim, diversamente do que alega a Recorrente, vê-se que o julgador da instância singular enfrentou a questão às fls. 154:

“Quanto ao pedido feito pela PROAD para juntada posterior de documentos, esclareço que todos os elementos de prova, em especial os documentais a que

se refere, devem ser apresentados juntamente com a impugnação nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972 (Processo Administrativo Fiscal). De qualquer forma não há como deferir-se pedido genérico de juntada de documentos sem o motivo de sua necessária postergação. Por estas razões, indefiro o pedido das impugnantes.”

Logo, descabida a alegação de cerceamento de defesa.

II – Da responsabilidade solidária

A CSF alega ser incorreta sua responsabilização solidária em relação à pena de perdimento convertida em multa, pois adquiriu no mercado interno as mercadorias importadas pela PROAD.

Na ocorrência de concurso de terceiros para a prática de infração tributária, como ocorre nos casos de interposição fraudulenta, impõe-se sejam esses sujeitos todos incluídos no polo passivo da obrigação tributária pelo vínculo da solidariedade. O artigo 124, I do Código Tributário Nacional assim determina:

Art.124. São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II – as pessoas expressamente designadas por lei.

É certo que a interposição fraudulenta não se instaura pela conduta exclusiva de apenas um sujeito, pressupondo, no mínimo, a presença do importador e do adquirente das mercadorias.

Na importação por conta e ordem de terceiros, o importador empresta seu nome ao despacho aduaneiro, figurando como mero mandatário do adquirente, que, por seu turno, a um só termo, assume as vestes de importador de fato e tomador dos serviços, suportando o ônus econômico da operação.

Ou seja, a importação por conta e ordem de terceiros, operação que o Fisco diz ter-se caracterizado, não se aperfeiçoa por exclusiva iniciativa do importador (interposta pessoa), sem que haja ordem do adquirente, verdadeiro destinatário dos bens importados. Dessa forma, conclui-se que a operação em tela não se concretiza sem a convergência de interesses do mandante e do mandatário na nacionalização do bem importado, daí a caracterização do *interesse comum* a que alude o Código neste tipo de operação, instaurando-se o vínculo solidário entre os sujeitos, na forma do artigo 124, I do CTN.

Ademais, exaurindo a competência que lhe fora outorgada pelo artigo 124, II do CTN, o artigo 95, V do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, em harmonia com aquele diploma, determina que:

“Art.95 - Respondem pela infração:

*(...) 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. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) (g.n.)”*

Nesse sentido, vale lembrar que esse Colegiado já consagrou o entendimento de 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.

Sendo assim, não há que se falar em ilegitimidade passiva da CSF, já que ela preenche os requisitos para se qualificar como responsável solidária, bem assim, a lei determina seja o adquirente qualificado como responsável solidário, inexistindo prova nos autos que leve a conclusão diversa.

III – Da importação por conta e ordem de terceiros e da ocultação do real adquirente das mercadorias

A PROAD alega que realizou importação por conta própria.

Alega ainda o comércio de bens de informática é atividade prevista em seu objeto social, e que tais vendas, assim como a que sucedeu com a CSF, são parceladas, exigindo-se antecipação de parte do preço para a aquisição do bem.

Tratando-se de aquisições com recursos próprios, a importação só poderia ser por encomenda.

De seu turno, a CSF não se conforma com sua inclusão no polo passivo como responsável solidária. Alega que suas operações ocorreram no mercado interno, logo, não há razão que abone sua qualificação como adquirente em operações de importações de importação por conta e ordem.

Pois bem.

O auto de infração foi lavrado em razão de se ter apurado que coincidência entre os valores movimentados no ano 2004 e no primeiro semestre de 2005 das importações promovidas pela PROAD e os valores registrados na conta de *adiantamento de clientes*.

As importações nos anos de 2004 e 2005 corresponderam, respectivamente, a R\$ 19.276.421,00 e R\$ 7.754.311,00. Já os adiantamentos de clientes do mesmo período foram registrados nos respectivos montantes de R\$ 15.443.404,79 e R\$ 8.484.947,56.

O capital social da PROAD constante de sua última alteração social soma R\$ 2.000.000,00 (fls.229).

Na forma do artigo 27 da Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2007:

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.

Logo, é da essência da importação por conta e ordem a transferência de recursos de terceiros ao importador, erigindo-se presunção legal de que a operação assim se caracteriza quando constatada a ocorrência desse evento.

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 a 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 o negócio firmado entre elas possuía contornos de uma importação em nome próprio, seguida de operação de compra e venda.

Alega a PROAD que as antecipações por ela registradas justificam-se em razão de exigir sinal de seus clientes para efetuar as aquisições, mesmo as de mercadorias estrangeiras.

Embora alegue que as operações de importação ocorreram com recursos próprios e que tinha suficiência de recursos para tal, não logrou comprová-lo.

Veja-se que a ação do fisco foi desencadeada quando constatado substancial incremento das importações nos anos de 2004 e 2005.

As movimentações da conta de *adiantamento de clientes* coincidem com o valor de importações nos referidos períodos.

Tal coincidência não é explicada pela Recorrente, tampouco trouxe aos autos qualquer elemento que infirmasse a presunção fiscal contra ela erigida.

Cabe salientar, aliás, que a Recorrente não negou os fatos ocorridos, tendo apenas apresentado justificativas baseadas na natureza jurídica dada aos valores adiantados, sua capacidade econômico financeira, em sua intenção não dolosa e caráter idôneo, e na falta de prejuízo ao Erário.

Poderia ter detalhado a composição dos adiantamentos, demonstrando que os sinais pagos por clientes não se destinavam a financiar as importações, poderia ter demonstrado que as importações foram financiadas com linhas de crédito bancárias, eventual manutenção de estoques por certo período poderia indicar que se trata de operações de importação por encomenda, enfim, há uma sorte de fatores capazes de infirmar a presunção prevista no artigo 27 da Lei nº 10.637/02.

Todavia, limita-se a Recorrente a *alegar* que recebe sinais de seus clientes para promover as operações de importação, deixando entrever, portanto, que uma parte do custo de importação é suportado por ela, sendo que essas operações ocorrem sempre que há intenção de compra dos bens importados.

Ora, a presunção se instaura mediante o ingresso de recursos de terceiros para financiar as operações de comércio exterior.

Cabia à Recorrente produzir *contraprova* capaz de infirmar a presunção.

Deixando ela de se desincumbir de seu ônus, não há razão que abone a decretação da improcedência da autuação.

Prevalecendo, portanto, a presunção legal, cumpre também lembrar que as formalizações de obrigações acessórias devem refletir a efetiva operação levada a cabo pelo contribuinte. Nesse sentido, dispõe a Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002 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 artigo 23, V do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976.

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, 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 reconhece o art. 109 do Código Tributário Nacional (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 Recorrente e sua parceira 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 II do artigo supracitado.

Nesse sentido, este Colegiado já decidiu que:

"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 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 presumido 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 nº 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 ilicitamente, como

interposta pessoa, e cometa a infração descrita no comando legal supra referenciado.

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)."*

Destarte, inexistindo contraprova que autorize a conclusão de que ocorreu importação direta, operação que as Recorrentes alegam ter ocorrido, bem assim, inexistindo elemento probatório apto a afastar a presunção de que ocorreu importação por conta e ordem de terceiros, inviável acolher a pretensão de ver desconstituído o auto de infração.

IV - Do dano ao Erário

Conforme dispõe o art. 602 do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002:

“Art. 673. Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte de pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida ou disciplinada neste Decreto ou em ato

administrativo de caráter normativo destinado a completá-lo (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 94, caput).

Parágrafo único. Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 94, § 2º).” (grifos nossos)

Daí se extrai que o Regulamento Aduaneiro se satisfaz com a mera transgressão de regra nele disciplinada ou em norma destinada a complementá-lo, como é o caso das regras que disciplinam a importação por conta e ordem de terceiro, tendo lugar as punições decorrente de infração, independentemente de se verificar a configuração de dano financeiro ao Erário.

Adicionalmente, dispõe ainda o artigo 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/76:

“Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)”
(grifos nossos)

Com base nisso, não tem lugar a alegação de que a ausência de dano ao Erário afastaria a configuração da infração. A mera omissão de informações relevantes, como o real destinatário das mercadorias, já é suficiente para configurar a infração.

V – Da retroatividade benigna

O auto de infração foi lavrado em 10 de agosto de 2007.

Em 15 de junho de 2007, foi promulgada a Lei nº 11.488, que em seu artigo 33 estabeleceu a seguinte sanção:

Art. 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.

Fiando-se na premissa de que a pena de perdimento não pode ser imposta ao importador, pois não é ele o proprietário das mercadorias, com fulcro no artigo 106, II, ‘c’ do Código Tributário Nacional (CTN), a Recorrente postula a aplicação da sanção mais benigna, prevista no dispositivo retrocitado.

Sem embargo de posições divergentes, penso que a pena de perdimento se aplica tanto ao importador quanto ao adquirente e não prejudica a aplicação da multa pela cessão de nome pelo importador, introduzida pela Lei nº 11.033/07.

Primeiro, porque o artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 não revogou o artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976 e, por conseguinte, que não regulou inteiramente a matéria.

Sobre o tema, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4) já decidiu que:

“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DILAÇÃO PROBATÓRIA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. OCULTAÇÃO DO VERDADEIRO IMPORTADOR. PENA DE PERDIMENTO DAS MERCADORIAS. LEGALIDADE. ARTIGO 33 DA LEI N. 11.488, DE 15 DE JUNHO DE 2007. NÃO REVOGAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO PREVISTA NO ARTIGO 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.455, DE 1976. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO.

(...) O artigo 33 da Lei n. 11.488, de 15 de junho de 2007, não tem o condão de afastar a pena de perdimento, porquanto não implicou em revogação do artigo 23 do DL nº 1.455/76, com a redação dada pela Lei n. 10.637/2002.

Isso porque, a pena de perdimento atinge, em verdade, o real adquirente da mercadoria, sujeito oculto da operação de importação. A pena de multa de 10% sobre a operação, prevista no referido dispositivo legal, revela-se como pena pessoal da empresa que, cedendo seu nome, faz a importação, em nome próprio, para terceiros. O parágrafo único do aludido artigo, por sua vez, estatui que "A hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996". Essa complementação legal, constante do parágrafo único, abona o entendimento de que não houve a revogação da pena de perdimento para a hipótese retratada nos autos. Antes o confirma, porquanto exclui, expressamente, apenas a possibilidade da aplicação da sanção de inaptidão do CNPJ.

Quanto as demais penas, permanecem incólumes, havendo a previsão, agora também, da pena pecuniária, nos termos do caput do aludido preceptivo legal."

(AMS 200572080051666, relator Desembargador Otávio Roberto Pamplona - grifamos)

Segundo, porque se trata de infrações diversas e que coexistem (pena de perdimento e multa pela cessão de nome pelo importador). Tal entendimento é confirmado pelo §3º do artigo 727 do Decreto nº 6.759/2009:

Art.727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários.

(...)

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

Dessa forma, sendo a multa pela cessão de nome do importador sanção diversa da pena de perdimento e que não prejudica sua imposição, não há razão que ampare o acolhimento da pretensão das Recorrentes para aplicar a retroatividade benigna.

Pelo exposto, rejeito as preliminares suscitadas e, no mérito, NEGO PROVIMENTO a ambos os recursos voluntários.

Gilberto de Castro Moreira Junior

Processo nº 12466.002809/2006-81
Acórdão n.º **3202-000.728**

S3-C2T2
Fl. 307



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JUNIOR em 24/06/2013 17:19:21.

Documento autenticado digitalmente por GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JUNIOR em 25/06/2013.

Documento assinado digitalmente por: IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES OLIVEIRA em 27/06/2013 e GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JUNIOR em 25/06/2013.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 13/11/2019.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP13.1119.14048.EOVD

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:

74CF2DF12AB81F9EF4BEB31621A335154E876A1B