



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

**Processo n°** 12466.002818/2006-72  
**Recurso n°** 3201-000191  
**Resolução n°** **301 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Data** 03/02/2011  
**Assunto** Solicitação de Diligência  
**Recorrente** PROAD S.A. E OUTROS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, converter o processo em diligência, nos termos do voto do relator.

Luciano Lopes de Almeida Moraes.

Presidente

Luciano Lopes de Almeida Moraes.

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Mércia Helena Trajano D'Amorim, Marcelo Ribeiro Nogueira, Daniel Mariz Gudino, Luis Eduardo Garrossino Barbieri e Monica Monteiro Garcia de Los Rios.

**Relatório**

Por bem descrever os fatos relativos ao contencioso, adoto o relato do órgão julgador de primeira instância até aquela fase:

*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\$271.952,00*

lançada contra a empresa PROAD S/A e Photolab Digital Comércio e Serviços Ltda, como responsável solidária.

Segundo o que consta na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração de fls. 01/14, 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 Photolab Digital Comércio e Serviços Ltda, empresa atuada como solidária, foi a adquirente das mercadorias importadas da exportadora Source One Trading dos EUA. A fiscalização por ocasião do registro da DI n.º 04/1036735-9 localizou na carga os Invoice e Packing List originais para uma das mercadorias declaradas na adição 01 (fls. 28), descrevendo a venda da mercadoria por Pakon Inc – EUA para a Photolab do Brasil com embarque para a Photolab dos EUA. Além disto, o preço da mercadoria era 10 vezes superior ao constante na fatura que instruiu o despacho. Salaria que nas DI's de importação de mercadorias que foram “vendidas” à Photolab havia a referência ao importador “N/PHO...”, numa clara indicação de quem seria o destinatário das importações (fls. 101/112).

Na planilha de fls. 113 constam as importações feitas pela PROAD que se destinavam à Photolab e os valores correspondentes a cada uma. Às fls. 96/100 estão as cópias do Livro Razão, conta “Antecipação de Clientes”, com os valores pagos pela empresa Ptholoab à Proad nos anos de 2004 e 2005.

*Tendo concluído pela ocultação do real adquirente, com simulação no registro das importações feitas por conta e ordem de terceiros, a fiscalização lançou a multa por conversão da pena de perdimento, nos termos do art. 23 da Decreto-Lei n.º 1.455/1976.*

*Intimadas, as interessadas apresentaram impugnações com as seguintes alegações:*

*Impugnação da PROAD (fls. 116/187):*

*1- Alega a impugnante que foi incluída no procedimento especial de fiscalização nos termos da IN SRF n.º 228/2002 sem que tenha sido informada dos atos administrativos que balizaram tal procedimento. Que com base no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) n.º 0727600 200500274 6, a fiscalização reuniu atos e documentos que originaram o processo administrativo n.º 12466.000528/2006-94, que trata da representação para fins de inaptidão 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 n.º 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 peticionária 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 n.º 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 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.*

*5- Para que seja aplicada a pena de perdimento, nos termos do Decreto-Lei nº 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 nº 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.*

*6- 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.*

*7- 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.*

*8- Quanto aos argumentos utilizados pela fiscalização como fatos causadores da infração, alega o seguinte: o subfaturamento não é motivo para descaracterizar uma operação por conta própria. Além do mais a empresa promoveu o pronto recolhimento dos tributos. É irrelevante o fato de a empresa Photolab não ser habilitada a operar no comércio exterior e também não teria acesso a estes dados. O fato dos pagamentos antecipados coincidirem com as datas das despesas realizadas na operação de importação não significa que a PROAD não tinha capacidade econômica para suportá-la. Com relação ao fato de a PROAD revender exclusivamente as mercadorias importadas somente para a Photolab, não foi comprovado pela fiscalização que a recíproca também ocorria, ou seja, que a Photolab adquiria as mercadorias somente da PROAD e assim caracterizaria a exclusividade que ligaria a exportadora à Photolab.*

*9- 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 retorno 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.*

*10- 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 Photolab (fls. 156/187):*

*1-A impugnante é empresa que atua no ramo fotográfico e na época dos fatos fez pesquisa no mercado para aquisição de insumos e a PROAD lhe ofereceu atendimento diferenciado, com catálogos de venda que dispunha, podendo atendê-la em prazo razoável. Nunca tomou conhecimento acerca da origem dos produtos (se importados ou adquiridos pela PROAD de uma importadora). Para garantia do negócio a PROAD exigia uma antecipação do valor contratado, não estipulando exclusividade para comercialização dos produtos.*

*2- A antecipação de parte do pagamento é legal e plenamente concebida pela legislação pátria. É de se ressaltar que a única vez que a impugnante fez uma importação via contato direto com o exportador foi exatamente na importação amparada pela DI n.º 04/1036735-9, quando por equívoco houve remessa do invoice em nome da Photolab. Nunca exigiu qualquer providência ou condição para fornecedora.*

*3- Não houve simulação pois a impugnante fez uma operação comercial no mercado interno e não contratou a PROAD para importar para si. Também nunca omitiu as operações que realizou, estando tudo devidamente registrado em seus livros fiscais e contábeis, encontrando-se à disposição do fisco. A impugnante não fez encomenda, apenas fez antecipações de pagamentos para garantir a compra dos bens constantes do pedido. Sempre agiu de boa-fé.*

*3- O Decreto-Lei n.º 1455/1976 dispõe que o dano ao erário é verificado em operações de importação. Se houve infração, esta se deu no âmbito da importação e não da venda para o mercado interno.*

*4- O Regulamento Aduaneiro ao dispor sobre os sujeitos passivos pelo imposto define nos art. 104 e 105 os responsáveis pelo imposto e os responsáveis solidários em relação ao imposto. Assim, mesmo não sabendo que seus recursos foram utilizados pela PROAD para proceder às importações, ainda poderia ser responsabilizada somente pelo imposto e não pela penalidade.*

*5- Quanto ao dano ao erário também não ocorreu pois não houve simulação e todos os recursos e transferências estão comprovados nos livros das empresas.*

*6- Quanto à solidariedade, alega que é impossível aplicar a responsabilidade solidária por presunção. A presunção legal é válida para imputação da responsabilidade objetiva, pagamento de imposto, mas nunca pode ser utilizada para responsabilidade subjetiva para pagamento de penalidade.*

7- As disposições contidas no art. 27 da Lei n.º 10.637/2002, que cria a presunção de importação por conta e ordem para fins de aplicação dos arts. 77 a 81 da MP n.º 2.158-35/2001, não é razoável diante da qualidade específica de cada comando jurídico. A responsabilidade penal é individual e somente pode ser atribuída a quem lhe deu causa. A penalidade não pode transcender à pessoa do infrator e cabe ao intérprete da norma adequar os enunciados jurídicos em conformidade com direito positivo. Não houve simulação, conforme comprova a operação comercial realizada e não pode haver aplicação de penalidade por presunção da presunção.

8- Contesta a aplicação da IN SRF n.º 228/2002, e o procedimento especial de fiscalização, por entender que é ilegal e inconstitucional. Cita o Conselheiro Luiz Antonio Flora acerca da matéria.

9- A autuada PROAD assumiu integralmente a sua responsabilidade pelos fatos e por isso não pode a impugnante, inocente, ser responsável solidária da pena.

10- Alega a que a multa é abusiva, desproporcional e não atende ao princípio da razoabilidade. Protesta pela inconstitucionalidade da multa com natureza confiscatória e junta jurisprudência sobre o assunto.

11- Requer o cancelamento da taxa Selic por entender que a mesma viola o art. 150, I, da Constituição Federal.

12- Ao final requer que seja excluída da responsabilidade solidária por não figurara no pólo passivo da pena de perdimento convertida em pecúnia. Protesta pela juntada de novos documentos no prazo de 60 dias e que a intimação seja feita em nome do representante legal da empresa no endereço que indica.

Na decisão de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis/SC indeferiu o pleito da recorrente, conforme Decisão DRJ/FNS nº 17.660, de 25/09/2009, fls. 278/287, assim ementada:

*Assunto: Normas de Administração Tributária*

*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.*

**SOLIDARIEDADE. PENALIDADE. REAL ADQUIRENTE NA IMPORTAÇÃO.**

*O real adquirente na importação por conta e ordem sua é solidariamente responsável pelas infrações, ficando sujeito à aplicação de penalidades.*

*Impugnação Improcedente.*

367/433.  
Às fls. 288/v a recorrente Photolab é intimada, apresentado recurso de fls.

293/364.  
Às fls. e 290/v a recorrente Proad é intimada, apresentando recurso de fls.

Fato seguinte, é dado seguimento aos recursos voluntários.

É o Relatório.

### **Voto**

Conselheiro Luciano Lopes de Almeida Moraes

Os recursos são tempestivos e deles tomo conhecimento.

Discute-se nos autos o lançamento de tributos incidentes em operações de importações, tanto para o contribuinte quanto para o solidário, em face de ocultação do real adquirente.

Este processo é um dentre outros que versam sobre o mesmo tema.

Interessante ressaltar que nos autos do processo n.º 12466.002817/2006-28, a própria DRJ de Florianópolis entendeu por bem afastar o lançamento, tendo em vista incongruências na prova da infração cometida.

Como este processo segue a mesma sistemática do antes informado, entendo relevante baixar o mesmo em diligência para juntada dos documentos relativos à planilha de fls. 26/27 (DI's e Notas Fiscais de saída), bem como para fins de complementação de informações deste Relator.

Diante do exposto, voto por converter o julgamento em diligência para que a autoridade preparadora:

1 – junte aos autos cópias de todas as DI's e Notas Fiscais de saída constantes da planilha de fls. 26/27;

2 - informe se a antecipação de pagamento mencionada no AI ocorria de forma integral ou parcial. Se parcial, informar qual o percentual;

3 – Informar se a Proad, mesmo sem as referidas antecipações, detinha capacidade financeira para suportar as importações que realizava; e,

Processo nº 12466.002818/2006-72  
Resolução n.º 301

S3-C2T1

Fl. 446

---

4 – informar se, para fins de conversão da pena de perdimento em multa, as recorrentes foram intimadas a apresentar ou indicar o paradeiro das mercadorias importadas objeto deste processo.

Realizada a diligência, deverá ser dado vista ao recorrente para se manifestar, querendo, pelo prazo de 30 dias.

Após, devem ser encaminhados os autos para vista à PGFN da diligência realizada.

Por fim, devem os autos retornar a este Conselheiro para fins de julgamento.

Sala das Sessões, em 03 de fevereiro de 2011.

Luciano Lopes de Almeida Moraes