

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

Processo nº 12466.002891/2008-14
Recurso nº 344.129 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3102-00.566 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de dezembro de 2009
Matéria Multa Proporcional
Recorrentes CRISTAL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. e DRJ EM FLORIANÓPOLIS - SC

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 10/01/2003 a 03/10/2006

DECADÊNCIA.

O prazo decadencial para cobrança de imposto de importação inicia-se do primeiro dia útil após o registro da respectiva declaração de importação. Considera-se realizado o lançamento na data em que o contribuinte tomou ciência do auto de infração.

PENA DE PERDIMENTO. MULTA.

Uma vez que o Contribuinte não logrou desconstituir a presunção do art. 27 da Lei nº 10.637/2002, nem demonstrou que a importação foi realizada por encomenda, deve-se acolher a presunção legal de que ditas operações foram realizadas por “conta e ordem” de terceiros, com ocultação dos reais importadores.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. APLICAÇÃO DA PENALIDADE DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA QUE NÃO SEJA LOCALIZADA OU QUE TENHA SIDO CONSUMIDA.

Caracterizada a interposição fraudulenta de terceiros, uma vez que não houve comprovação da origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados por parte de todas as empresas que participaram da operação de importação, respondem solidariamente pela penalidade aplicada todas as empresas que concorreram para sua prática, ou dela se beneficiaram. O dano ao erário decorrente desta infração será punido com a pena de perdimento das mercadorias que, no entanto, converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida. A pena pecuniária prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 veio apenas substituir a pena não-pecuniária de declaração de inaptidão e não a pena de perdimento.

Recursos de Ofício e Voluntário Negados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado: I) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício; e II) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencida a Conselheira Beatriz Veríssimo de Sena (Relatora), que deu provimento parcial, para reduzir a multa a 10%. O Conselheiro José Fernandes do Nascimento votou pela conclusão. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Celso Lopes Pereira Neto.

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente



Beatriz Veríssimo de Sena - Relatora



Celso Lopes Pereira Neto - Redator Designado

EDITADO EM: 02/02/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, José Fernandes do Nascimento, Beatriz Veríssimo de Sena, Nilton Luiz Bártoli e Celso Lopes Pereira Neto.

Ausente justificadamente a Conselheira Nanci Gama.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002.

A Autoridade Fiscal relata que o Contribuinte promoveu diversas importações de mercadorias, declarando as operações como se fossem por conta própria. O Contribuinte figurava, assim, como importador e adquirente das mercadorias importadas. No entanto, as operações seriam, em verdade, realizadas por conta e ordem de terceiros, mediante a ocultação dos reais importadores, com o uso de recursos deles provenientes. A corroborar com sua afirmação, a Autoridade Fiscal aduz argumentos e documentos que levariam a estas conclusões: a) que as negociações para importação seriam integralmente realizadas por terceiros; b) que o Contribuinte não teria capacidade econômica para arcar com toda a movimentação comercial do período fiscalizado; c) que os preços dos produtos importados estariam subfaturados. Dessa forma, foi proposta a pena de perdimento das mercadorias, como previsto no parágrafo 1º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002, pela caracterização do disposto no inciso V do mesmo artigo. Em razão de as mercadorias já haverem sido consumidas ou não localizadas, foi lavrado auto de infração para exigência da multa equivalente ao valor aduaneiro das mesmas, como previsto no parágrafo 3º do mesmo artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002.

Regularmente cientificada pela via pessoal (ciência à fl. 2) a interessada apresentou a impugnação tempestiva de folhas no documento cito às fls. 163 à 199 e 202 à 209, com os documentos de fls. 210 à 273.

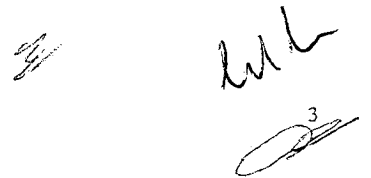
A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis/SC julgou parcialmente procedente o lançamento, por entender que a houve, de fato, ocultação do real sujeito passivo nas operações de importação, devendo ser aplicada a pena de perdimento. Contudo, a DRJ entendeu que a decadência já teria atingido parte do litígio, motivo pelo qual a declarou sobre o período anterior a 21 de agosto de 2003 (fls. 376-383).

Contra a decisão regional, o Contribuinte interpôs recurso voluntário tempestivo, lastreado nos seguintes argumentos:

- a) A Instrução Normativa SRF nº 228/2002 teria sido mal aplicada no caso concreto, porquanto não houve “qualquer inexatidão contábil ou erro documental ou mesmo mera suposição fiscal que faz com que seja imotivadamente instaurado o procedimento especial de fiscalização contra o contribuinte, visando, além da aplicação da pena de perdimento das mercadorias objeto das operações correspondentes, a declaração de inaptidão da sua inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica” (sic, fl. 415);
- b) O auto de infração estaria fundamentado em indícios e presunções. Frisa que o contrato de câmbio referente às operações de importação realizadas por conta própria da Recorrente foram devidamente fechados pela mesma, com a remessa oficial da quantia respectiva à exportadora, utilizando-se de recursos financeiros próprios (fls. 422-423);
- c) A Recorrente seria tradicional empresa comercial importadora e exportadora, sendo, assim razoável pressupor que ela poderia adquirir mercadorias no exterior para revenda a qualquer interessado, para cumprimento de contrato de compra e venda previamente celebrado com eventual compromissário comprador, no mercado interno. Aplicação do art. 11 da Lei nº 11.281/2006 (fls. 423-424);
- d) Distingue as expressões “importações por conta própria” e “por conta e ordem de terceiros”;
- e) De acordo com a autoridade fiscal, eventual penalidade a ser aplicada ao importador ostensivo no caso de comprovação de cessão de nome seria de, no máximo, multa de 10% (dez por cento) sobre o valor da operação. Cita precedentes.

Em face da declaração de decadência, os autos vieram a análise, também, em sede de recurso de ofício.

Em síntese, é o relatório.



Voto Vencido

Conselheira Beatriz Veríssimo de Sena, Relatora

- Recurso de ofício

O acórdão recorrido declarou a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos há mais de cinco anos a contar da autuação. De acordo com a DRJ, para a contagem do prazo decadencial do Imposto de Importação, deve-se considerar a data de ciência do auto de infração, que o perfectibiliza. O início do prazo decadencial, por sua vez, deve ser o registro das Declarações de Importação para consumo, que coincide com o marco de ocorrência do fato gerador para efeito de cálculo do tributo em exame (fls. 282-283).

Com efeito, há decadência a ser declarada nos autos, uma vez que há Declarações de Importação anteriores ao final do prazo decadencial, registradas entre 10 de janeiro de 2003 e 14 de agosto de 2003. Considerando-se o prazo de 5 (cinco) anos a contar da ciência do auto de infração, que ocorreu em 21 de agosto de 2008, decaiu o direito de cobrança do Imposto de Importação referentes às Declarações de Importação anteriores a 21 de agosto de 2003, listadas às fls. 147 à 152 do auto de infração. Aplicação dos arts. 138 e 139 do Decreto-Lei nº 37/66.

Nego provimento ao **recurso de ofício**.

- Recurso voluntário

Consta dos autos que as transferências de recursos por parte daqueles que seriam os reais adquirentes das mercadorias importadas ao ora Recorrente ocorreram em datas pouco anteriores à efetivação das importações, além de terem sido realizadas em valores próximos à operação referente.

O art. 27 da Lei nº 10.637/2002 estabelece a seguinte presunção legal:

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.

Como é cediço, contra presunção legal cabe desconstituição mediante prova a ser produzida pelo interessado, isto é, aquele contra qual é determinada a presunção de culpabilidade.

Assim, uma vez que o Recorrente não logrou desconstituir a presunção do art. 27 da Lei nº 10.637/2002, demonstrando que os recursos utilizados nas operações de importação **não** tiveram como origem os destinatários finais das mercadorias, deve-se acolher a presunção legal de que ditas operações foram realizadas por conta e ordem desses destinatários finais. Frise-se que a caracterização da infração não requer a indicação de qual o benefício auferido pelo adquirente ocultado, mas apenas a demonstração de que houve a interposição fraudulenta.

Não se trata, outrossim, de importação por encomenda.

De acordo com o art. 11 da Lei nº 11.281, de 20.02.2006, importação por encomenda é aquela promovida por pessoa jurídica importadora para revenda a encomendante

predeterminado. Nesta nova modalidade de importação, deve-se observar os requisitos estabelecidos pela Receita Federal do Brasil previstos na Instrução Normativa SRF nº 434, de 24/03/2006:

- i. Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, mesmo que parcialmente;
- ii. O registro da declaração de importação fica condicionado à prévia vinculação do importador por encomenda ao encomendante no Siscomex;
- iii. Para fins desta vinculação, o encomendante deverá apresentar à Receita Federal nome e número do CNPJ do importador, prazo ou operações para os quais o importador foi contratado, bem como comunicar eventuais alterações destas informações;
- iv. O encomendante (adquirente) deve estar habilitado no Siscomex;
- v. Ao registrar a DI, a importadora por encomenda deverá informar, em campo próprio, o número do CNPJ do encomendante e, enquanto não existir campo próprio, deverá utilizar o campo destinado à identificação do adquirente por conta e ordem, informando que se trata de importação por encomenda;
- vi. Tanto a importadora como o encomendante deverão guardar e apresentar à fiscalização, quando exigidos, os documentos e registros relativos às transações em que intervierem, pelo prazo decadencial;

Na hipótese, a empresa recorrente não se desobrigou de nenhum dos referidos cuidados de informação dos dados do encomendante junto à Receita Federal do Brasil.

Ressalte-se, por oportuno, que a escrita contábil da interessada está eivada de vícios e irregularidades, de forma que não se presta a comprovar a origem lícita dos recursos empregados. Ao contrário, como bem colocou o r. acórdão proferido pela DRJ de origem, a contabilidade da empresa-recorrente revela descontrolo das operações realizadas. Do mesmo modo, “os esclarecimentos prestados pela interessada, no curso da fiscalização, em nada a apóiam no sentido de demonstrar a correção dos procedimentos adotados”.

Entendo, ademais, que o Recorrente não logrou comprovar que possuía crédito próprio suficiente para arcar com as operações de importação que constam dos autos. Tal fato corrobora com o acolhimento da presunção legal de que a operação de comércio exterior foi realizada por conta e ordem de terceiros, mediante ocultação do real adquirente, porque feita mediante utilização de recursos desses terceiros.

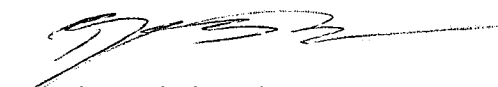
Incide, portanto, a penalidade prevista na legislação para a prática do ato descrito no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002, pois houve ocultação do sujeito passivo, real comprador e responsável pela operação de importação.

Contudo, cumpre revisar a multa aplicada nos termos do § 3º do mesmo art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, quando essa

não tiver sido localizada ou quando tiver sido consumida, uma vez que a Lei nº 11.488/2007 passou a prever multa menor do que a penalidade outrora prevista para a hipótese presente.

De fato, a multa do § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002, era equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria irregularmente importada, seja qual fosse a forma de participação do importador na operação de comércio exterior irregular. A Lei Federal nº 11.488/2007, por sua vez, passou a estabelecer em seu art. 33 multa de 10% (dez por cento) sobre o valor da operação acobertada especificamente quando a pessoa jurídica tiver cedido o seu nome, mediante disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros. Entendo ser essa, exatamente, a hipótese em comento. Por ser lei posterior mais benéfica, deve o art. 33 da Lei nº 11.488/2007 ser aplicada ao caso, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

Pelo exposto, **dou provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa aplicada.** Nego provimento ao **recurso de ofício.**



Beatriz Veríssimo de Sena

Voto Vencedor

Conselheiro Celso Lopes Pereira Neto, Redator Designado

Com o respeito e admiração de sempre, divirjo do entendimento da ilustre Conselheira-relatora Beatriz Veríssimo de Sena.

A discordância em relação à ilustre relatora refere-se à aplicação retroativa do artigo 33 da Lei nº 11.488, de 2007.

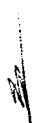
Entendeu a i. Relatora que, nos casos semelhantes ao do presente processo, a penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 deve ser aplicada ao importador ostensivo (CRISTAL, no presente caso), em substituição àquela prevista nos §§ 1º e 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, em atendimento ao art. 106, II, “c”, do CTN que prevê aplicação da lei a atos pretéritos, não definitivamente julgados, quando lhes comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A conduta prevista no inciso V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, é a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, no caso de importação de mercadorias estrangeiras ou exportação de mercadorias nacionais, sendo equiparada à interposição fraudulenta, pelo §2º do mesmo artigo, a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior. Esta conduta é apenada (art. 23, §§ 1º e 3º) com o perdimento das mercadorias ou multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias que não sejam localizadas ou que tenham sido consumidas:

“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 A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

Por outro lado, a conduta prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 é “ceder, a pessoa jurídica, 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” e será punida com a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais). O parágrafo único do citado artigo 33 prevê, ainda, que, nestes casos, não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ou seja, não é declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas - CNPJ.

Há quem defenda que, a infração tipificada no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, que tem como agente o importador ou exportador ostensivo, corresponderia materialmente àquela capitulada no art. 23, V e § 2º do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, de forma que não mais seria possível aplicar a pena de perdimento, ou a sua conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, àquele importador ou exportador que cedesse seu nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários.

Entendo, no entanto, que a **pena pecuniária** prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 veio apenas substituir a **pena não-pecuniária** de declaração de inaptidão, que era prevista para as hipóteses em que se verificasse a conduta de “ceder o nome para realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários”.

O parágrafo único do art. 33 da Lei nº 11.488 prevê que, a quem realiza a conduta prevista no *caput* deste artigo, não mais se aplica o disposto no artigo 81 da Lei nº 9.430, de 1996. Este último artigo trata exatamente declaração de inaptidão da pessoa jurídica no CNPJ:

“Lei nº 9.430/96

Art. 81. Poderá, ainda, ser declarada inapta, nos termos e condições definidos em ato do Ministro da Fazenda, a inscrição da pessoa jurídica que deixar de apresentar a declaração anual

*de imposto de renda em um ou mais exercícios e não for localizada no endereço informado à Secretaria da Receita Federal, bem como daquela que **não exista de fato**.” (grifei)*

Fazendo uso da delegação contida no *caput* deste último artigo transcrito, a Receita, no art. 37, III da Instrução Normativa SRF nº 200, de 13 de setembro de 2002 equiparou à inexistência de fato a cessão do nome da pessoa jurídica, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de terceiros, com vistas ao acobertamento de seus reais beneficiários:

“IN SRF nº 200/2002

Art. 37. Será considerada inexistente de fato a pessoa jurídica:

(...)

III - que tenha cedido seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de terceiros, com vistas ao acobertamento de seus reais beneficiários;”

Interpretando-se este dispositivo literalmente, seria suficiente que a pessoa jurídica cedesse seu nome uma única vez para que fosse declarada inapta.

Tratava-se de uma punição desproporcional à falta cometida e, além disso era uma pena decorrente de uma “ampliação” de alcance da lei, dada por uma Instrução Normativa, quando estabeleceu a presunção de inexistência de fato da pessoa jurídica a partir da constatação de que ela havia cedido seu nome para operações de comércio exterior. Tal presunção somente poderia ser estabelecida em uma lei, em sentido estrito e não em uma norma infralegal, pois pelo artigo 97, V, do CTN, somente a lei pode estabelecer a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas e a Instrução Normativa, através da presunção estabelecida, estaria cominando penalidade a uma conduta não apenada por lei.

O art. 33 da Lei nº 11.488/2007 veio, justamente, corrigir tal distorção. Não é por outra razão que a hipótese ali descrita é a mesma do inciso III do art. 37 da IN SRF nº 200, de 2002. E o parágrafo único vem reforçar que não se pode mais, nestes casos, declarar a inaptidão da pessoa jurídica e sim aplicar-lhe uma penalidade pecuniária.

Estou convicto, portanto, que a pena pecuniária prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 veio apenas substituir a pena não-pecuniária de declaração de inaptidão e não a pena de perdimento.

Tal convicção foi reforçada pelo art. 727 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 – Regulamento Aduaneiro, quando, ao regulamentar o art. 33 da Lei nº 11.488, trouxe norma expressamente interpretativa no seu parágrafo 3º quando afirma que a aplicação da multa de 10% não prejudica a aplicação da pena de perdimento:

“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.

(...)

ul
8

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

De se concluir, portanto, que as infrações não são idênticas e nessa condição podem ser aplicadas, concomitantemente as penas a ela correspondentes. De fato, uma conduta é ceder o nome para uma operação de comércio exterior, outra conduta é participar de um esquema que vise, sistematicamente, a ocultar o verdadeiro adquirente de mercadorias estrangeiras, caracterizando a interposição fraudulenta.

Ante todo o exposto, rejeitadas as preliminares de nulidade pelo i. relator, a quem acompanhei em seu voto, no mérito, voto por NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.


Celso Lopes Pereira Neto