



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12466.003025/2009-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-007.144 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de novembro de 2019
Recorrente LOGISTIC NETWORK TECHNOLOGY COMERCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO S/A E IESA ELETRODOMÉSTICOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 15/09/2004

INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO CONFISCO. LIVRE INICIATIVA. PROPORCIONALIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de leis federais.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. NORMA ANTELISIVA. INAPLICABILIDADE.

A específica desconsideração de negócio jurídico por ocultação intencional de terceiros possui regramento próprio na esfera aduaneira; leia-se artigo 23 inciso V do Decreto 1.455/76. Desta feita, a regulamentação ou não de norma antielisiva não implica em impossibilidade de desconsideração de negócio jurídico por simulação, desde que esta seja comprovada.

SIMULAÇÃO. DIREITO PRIVADO. POSSIBILIDADE.

A unicidade do direito implica a possibilidade do uso do conceito de simulação do direito civil para configurar a infração de interposição fraudulenta, no direito aduaneiro.

OCULTAÇÃO SIMULADA. DANO AO ERÁRIO. REQUISITOS.

Demonstrado que o sujeito passivo dos tributos foi ocultado por meio de negócio jurídico que aparente transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se transmitem de rigor a aplicação da sanção de perdimento.

FATURA. INDICAÇÃO INCORRETA DO IMPORTADOR. DOCUMENTO FALSO.

É passível de pena de perdimento a apresentação de fatura comercial no curso do despacho aduaneiro indicando pessoa jurídica diversa do importador na mesma.

PERDIMENTO. OCULTAÇÃO. MULTA DE 10%. CESSÃO DE NOME.

Ocorrendo fraude ou simulação de ocultação consumada incide a multa substitutiva ao perdimento. Ausente um ou outro elemento, de rigor a incidência da multa de 10% do valor da operação acobertada.

REVISÃO ADUANEIRA. REVISÃO TRIBUTÁRIA.

Presentes a simulação, omissão de sujeito passivo em declaração possível a revisão do lançamento por homologação.

LANÇAMENTO. NOTIFICAÇÃO PRELIMINAR.

A contribuinte foi regulamente intimada do lançamento, inexistindo qualquer nulidade. Ademais, o processo administrativo permite o contraditório diferido.

DIALETICIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

As matérias que não enfrentam os fundamentos da decisão recorrida não devem ser conhecidas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Luis Felipe de Barros Reche (suplente convocado), Fernanda Vieira Kotzias, João Paulo Mendes Neto, Mara Cristina Sifuentes (Presidente em Exercício). Ausente justificadamente o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

Relatório

1.1. Trata-se de auto de infração para aplicação de multa substitutiva da pena de perdimento (a) por ocultação fraudulenta, por simulação, do real adquirente de mercadorias importadas pela **Recorrente LOGISTIC S/A** para a **Recorrente IESA S/A**, (b) por documentos

(INVOICE e B/L) e declarações (de Importação) ideológica e materialmente falsas vez que indicam incorretamente o real destinatário das mercadorias importadas e (c) por se utilizar do regime de entreposto aduaneiro mesmo com a integralização da remessa de câmbio ao exterior.

1.2. Narra a fiscalização que a **Recorrente LOGISTIC S/A** ocultou dolosamente o real adquirente de importações que declarou como próprias, nomeadamente, a **Recorrente IESA Eletrodomésticos S/A**, o que resultou no recolhimento a menor de IPI (R\$ 166.223,43) e de ICMS – vez que a **Recorrente LOGISTIC S/A** é (era) empresa beneficiária do FUNDAP (Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias do Estado do Espírito Santo). Alicerça a acusação fiscal nos seguintes fatos e documentos:

1.2.1. Contrato de Importação por Conta e Ordem de Terceiros entre a **Recorrente LOGISTIC S/A** e a **Recorrente IESA S/A** não apresentado à fiscalização;

1.2.2. Faturas comerciais internacionais encontradas no estabelecimento da **Recorrente LOGISTIC S/A** que apontam a **Recorrente IESA S/A** como real importadora (adquirente) das mercadorias importadas;

1.2.3. Notas fiscais da **Recorrente LOGISTIC S/A** para a **Recorrente IESA S/A** dando saída a todas as mercadorias importadas;

1.2.4. Correspondências comerciais entre a **Recorrente LOGISTIC S/A** e a **Recorrente IESA S/A** em que aquela solicita a esta adiantamentos para nacionalização;

1.2.5. Planilhas de cálculo emitidas pela **Recorrente LOGISTIC S/A** indicando o valor total da importação e a margem de lucro (3%).

1.3. Para acobertar as operações alegadamente fraudulentas, a **Recorrente LOGISTIC S/A** apresentou documentos ideologicamente falsos, a saber:

1.3.1. Declarações de Importação indicando como importadora apenas a **Recorrente LOGISTIC S/A**, quando, em verdade, a real adquirente das mercadorias era a empresa **Recorrente IESA S/A**;

1.3.2. Conhecimentos de transporte marítimo apontando apenas a **Recorrente LOGISTIC S/A** e não a real adquirente **Recorrente IESA S/A**;

1.3.3. Com relação à DI 04/0924930-5 a **Recorrente** apresentou Fatura Comercial no curso do despacho indicando seu nome como importadora, porém em diligência foi encontrada outra fatura que indica como destinatário da carga a **Recorrente IESA S/A** e o responsável pelo pagamento a empresa **IMPORTACIONES ELECTRODOMESTICAS S A DE CV**;

1.3.4. Com relação às DIs 04/0959695-1 04/1034139-2 a **Recorrente** apresentou Fatura Comercial no curso do despacho indicando seu nome como importadora e sem cobertura cambial, porém em diligência foi encontrada outra fatura que indica como destinatário da carga a **Recorrente IESA S/A** e o responsável pelo

pagamento a empresa **IMPORTACIONES ELECTRODOMESTICAS S A DE CV**, com obrigação de pagamento em 60 (sessenta) dias do fechamento da fatura.

1.4. Por fim, a fiscalização aponta a solidariedade entre as **Recorrentes** nos termos do artigo 95 do Decreto-Lei 37/66 eis que trata-se de uma importação por conta e ordem de terceiros simulada e porque as importações foram feitas para a **Recorrente IESA S/A** com participação direta da **Recorrente LOGISTIC S/A** ocultando o real adquirente.

1.5. A **Recorrente LOGISTIC S/A** impugnou Impugnação em que argumenta:

1.5.1. Impossibilidade de descon sideração do negócio jurídico pois a regra antielisiva descrita no parágrafo único do artigo 116 do CTN carece de regulamentação;

1.5.2. *“Não pode a fiscalização valer-se do conceito de simulação, formulado originalmente no direito privado, para fazer repercutir no âmbito do direito tributário efeitos que extrapolam quaisquer hipóteses legais albergadas na legislação tributária”;*

1.5.2.1. *“Para efeitos tributários ressalte-se que a matéria está sob reserva de lei complementar, com fulcro no art. 146 da Constituição Federal. A açodada utilização do conceito de invalidação do negócio jurídico simulado, expresso no art. 167 do Código Civil, não encontra guarida no direito tributário. Ademais, as normas tributárias assumem o papel de *lex specialis*, afastando a aplicação das regras gerais presentes no Código Civil”;*

1.5.3. É empresa idônea com vasta experiência de mercado, ampla carteira de clientes e *“capacidade financeira elevada e robusta”;*

1.5.4. *“A extensa descrição dos fatos, parte integrante do auto de infração, não esta suficientemente embasada em provas concretas, mas sim, em meras suposições, documento de interpretação dúbia, bem como, erroneamente vinculados as importações em debate”;*

1.5.4.1. Não há nos autos provas de que a **Recorrente IESA S/A** realizou qualquer ato indispensável à concretização das importações;

1.5.4.2. *“Do exame das provas apresentadas, verifica-se que a IMPORTACIONES ELETRODOMESTICAS SA, exportadora, emite faturas comerciais para a LOGISTIC, bem como, as empresas estrangeiras WOLF APPLIENCE COMPANY e SMEG S.P.A também emite faturas comerciais para a IMPORTACIONES ELETRODOMESTICAS SA e IESA, da mesma forma que emite para dezenas de outros compradores sem qualquer vínculo”;*

1.5.4.3. Para descon siderar o negócio jurídico sob argumentação de prática de ato simulado, relativo ao processo de importação, a fiscalização deveria

ao menos demonstrar que a importadora, LOGISTIC, não dispunha de recursos para adquirir mercadorias no exterior e nacionalizá-las;

1.5.5. A fatura comercial é autêntica, espelha a operação perpetrada;

1.5.5.1. De todo modo, a **Recorrente LOGISTIC** não pode ser punida por eventual erro na fatura produzida pelo exportador;

1.5.6. Caso constatada a infração, a norma que incide no presente caso é a descrita no artigo 33 da Lei 11.488/07 (multa de 10% do valor aduaneiro por cessão do nome) e não a sanção do artigo 23 inciso V do Decreto-Lei 1.455/76 (multa substitutiva do perdimento por interposição fraudulenta).

1.6. A **Recorrente IESA S/A** também apresentou Impugnação, asseverando que:

1.6.1. Não foi feita notificação antes da lavratura do auto de infração;

1.6.2. Impossível a revisão aduaneira após o desembaraço das mercadorias importadas;

1.6.3. Não antecipou recursos à **Recorrente LOGISTIC**, adquiriu mercadorias nacionalizadas em território nacional;

1.6.4. Agiu de boa-fé e sob orientações da **Recorrente LOGISTIC**;

1.6.5. Não se pode lavrar auto de infração com base em mera presunção;

1.6.6. No momento do fato gerador não existia a operação de importação por encomenda, no momento em que esta foi criada o procedimento adotado pela **Recorrente IESA S/A** foi referendado;

1.6.7. Apenas a pessoa que registrou a declaração de importação – no caso a **Recorrente LOGISTIC** – pode ser autuada porquanto única contribuinte legal do II;

1.6.8. *“Há de prevalecer como legal a aquisição das mercadorias da LOGISTIC, cuja formalidade e disciplina se encontram perfeitamente regidas na lei civil, único fato concreto que se projetou no mundo jurídico”;*

1.6.9. Tributar a aquisição em território nacional da **Recorrente IESA S/A** como importação por conta e ordem é o mesmo que tributar por analogia;

1.6.10. A multa é confiscatória;

1.6.11. A desconsideração do negócio jurídico viola o princípio da livre iniciativa;

1.6.12. A multa fere o princípio da proporcionalidade por ser em valor maior que os tributos exigidos nas operações.

1.7. A DRJ de Florianópolis manteve integralmente o lançamento em decisão com os seguintes fundamentos:

1.7.1. Por tratar-se de auto de infração lançado posteriormente a procedimento fiscal instaurado contra a **Recorrente LOGISTIC** desnecessária a notificação prévia da **Recorrente IESA S/A**;

1.7.2. O prazo para a realização da revisão aduaneira é de cinco anos e não de cinco dias;

1.7.3. A responsabilidade solidária da **Recorrente IESA S/A** é decorrente do descrito no artigo 95 inciso V do Decreto-Lei 37/66, empresa adquirente dolosamente ocultada de mercadorias importadas;

1.7.4. Há provas da antecipação de recursos da **Recorrente IESA S/A** para a **Recorrente LOGISTIC** o que traz consigo presunção legal de importação por conta e ordem de terceiros;

1.7.5. “O § 2º [do artigo 23 do Decreto 1.455/76] *apenas definiu algumas das situações em que a Fazenda poderá presumir a interposição fraudulenta, se comprovada uma das hipóteses nele previstas, contudo em hipótese alguma pode-se considerar que tal dispositivo tenha restringido o inciso V, do artigo 23*”;

1.7.6. Ainda que inexistente a presunção legal descrita no item 1.7.4 a operação das **Recorrentes** configura-se como importação por conta e ordem de terceiros, sendo indiferente legislação posterior que cria a figura da importação por encomenda;

1.7.6.1. “*O fato de posteriormente terem sido editadas normas que apartaram do conceito acima as importações a partir de então definidas como "para revenda a encomendante predeterminado", não significa se concluir que por este motivo as importações em comento eram tidas à época por "conta própria". Impossível aplicar retroativamente os conceitos criados pela legislação posterior*”;

1.7.6.2. “*Apesar do não enquadramento na modalidade de "importação por encomenda", Lei nº 11.281/2006, caso pudesse ser aplicável ao caso o referido ato legal, estar-se-ia diante da presunção de que as operações foram efetuadas por conta e ordem de terceiros, consoante expressamente previsto no § 2º do art. 11 da aludida Lei, ao dispor que "A operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do sr 1º deste artigo, presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001"*;

1.7.7. As provas coligidas aos autos pela fiscalização dão conta de que a real operação de importação foi na modalidade por conta e ordem de terceiros, no entanto a **Recorrente LOGISTIC** declarou a operação como importação na modalidade direta (por conta própria);

1.7.7.1. “Ainda que parte dos referidos elementos apresentem um caráter de prova indireta, evidente era a necessidade de que os autuados, ao contraditarem, demonstrassem de forma inequívoca a condição da empresa **LOGISTIC NETWORK TECHNOLOGY COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO S/A.** de real adquirente das mercadorias importadas, por meio das razões e provas que possuísem”;

1.7.8. Não se trata de dar qualificação jurídica a ato válido, porém de trazer à luz fato efetivamente praticado;

1.7.9. “Os documentos que instruíram os despachos de importação foram confeccionados de modo a evitar justamente as orientações contidas no artigo 3º da citada **IN SRF n.º 225/02**, com flagrante característica de simulação cujo resultado é consubstanciado em documentos ideologicamente falsos, como conceituado no artigo 13 da **IN SRF n.º 228/02**”;

1.7.10. A infração de cessão de nome e de ocultação dolosa de terceiros na importação têm hipóteses e penalidades distintas, não se confundindo, e, no presente caso ocorreu o fato gerador da ocultação dolosa e não da cessão de nome;

1.7.11. A violação ao princípio do não confisco não pode ser apreciada em sede administrativa;

1.7.12. A atuação da administração pública é plenamente vinculada, inexistindo espaço para discricionariedade.

1.8. Intimadas da decisão, as **Recorrentes** buscam guarida neste Conselho, reiterando o quanto descrito em sede de Impugnação.

Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. A **Recorrente LOGISTIC** inaugura sua manifestação argumentando a impossibilidade de desconsideração do negócio jurídico entabulado com a **Recorrente IESA S/A** por **INEXISTÊNCIA DE REGULAMENTAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN**, ou seja, por falta de Lei Antielisiva. Sobre o mesmo tema **Recorrente IESA S/A** levanta violação ao princípio da livre iniciativa pela desconsideração do negócio jurídico com a **Recorrente LOGISTIC**.

2.1.1. Em contraponto, a DRJ afirma que não desconsiderou negócio jurídico válido, porém descortinou ato jurídico simulado, conferindo-lhe consequência jurídica. Em outros termos não houve aplicação de norma antielisiva, porém aplicação direta do quanto descrito no artigo 23 inciso V do Decreto-Lei 1.455/76.

2.1.2. De saída, a tese sobre a violação ao princípio da livre iniciativa não deve ser conhecida nos termos da Súmula 2 do CARF.

2.1.3. Ademais, não estamos no âmbito de violação de normas tributárias. As infrações passíveis de punição com a pena de perdimento são de natureza aduaneira. Comprova o alegado a não incidência do imposto de importação sobre a operação com mercadorias sujeitas a pena de perdimento, *i.e.*, para as infrações sujeitas à pena de perdimento o recolhimento ou não de tributos é indiferente.

2.1.4. É claro que nos temas de intersecção entre o direito tributário e o direito aduaneiro, e também nos temas em este último ramo do direito se utiliza de institutos do primeiro, é possível a aplicação direta das normas da *Lex legum* tributária. Todavia, a específica desconsideração de negócio jurídico por ocultação intencional de terceiros possui regramento próprio na esfera aduaneira; leia-se artigo 23 inciso V do Decreto 1.455/76. Desta feita, a regulamentação ou não de norma antielisiva não implica em impossibilidade de desconsideração de negócio jurídico por simulação, desde que esta seja comprovada – o que se debaterá em tópico apartado.

2.2. Na esteira do antedito, a **Recorrente LOGISTIC** sustenta a **IMPOSSIBILIDADE DO USO DE CONCEITOS DO DIREITO PRIVADO** - em especial do conceito de simulação – no âmbito do direito tributário. Isto porque, *“para efeitos tributários ressalte-se que a matéria está sob reserva de lei complementar, com fulcro no art. 146 da Constituição Federal. A açodada utilização do conceito de invalidação do negócio jurídico simulado, expresso no art. 167 do Código Civil, não encontra guarida no direito tributário. Ademais, as normas tributárias assumem o papel de lex specialis, afastando a aplicação das regras gerais presentes no Código Civil”*.

2.2.1. O quanto descrito no item anterior é aplicável em boa parte ao presente; a infração em questão é aduaneira, não tributária, logo deve-se atentar ao quanto descrito naquela disciplina. Ademais, o direito é uno, a divisão em matérias é meramente didática, ou seja, tanto no âmbito do direito aduaneiro, quanto no âmbito do direito tributário é possível o uso de conceito de outros ramos didáticos do direito, salvo regulamentação diversa ou proibição expressa – o que não é o caso. Por fim, a Súmula 2 do CARF impede digressões acerca de violação ao princípio Constitucional da Reserva de Lei Complementar.

2.3. As **Recorrentes** de maneiras diferentes alegam **LISURA DA OPERAÇÃO** e, conseqüentemente **INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA DA INFRAÇÃO**. Com efeito, em conjunto as **Recorrentes** afirmam que o auto em questão foi lavrado com base em meras presunções da ocorrência da infração. Igualmente narram que a **Recorrente LOGISTIC** efetivamente adquiriu as mercadorias no exterior, o que se comprova pelas faturas comerciais emitidas pelos exportadores e pela capacidade financeira desta. Apenas após a nacionalização das mercadorias a **RECORRENTE IESA S/A**, de boa-fé, as adquiriu; e não há nos autos qualquer prova de antecipação de recursos por esta ou participação em momento anterior na operação.

2.3.1. A acusação fiscal trata de ocultação do sujeito passivo por simulação, isto é, a **Recorrente LOGISTIC** declarou ao fisco (operação aparente) importação própria quando, em verdade, importou a mando de terceiros (operação ocultada), incorrendo assim na infração descrita no artigo 23 inciso V do Decreto-Lei 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.

2.3.2. Da dicção acima temos que a infração em questão é de perigo abstrato, ou seja, há um interesse jurídico a ser protegido, a Economia Nacional, entretanto por se tratar de bem jurídico social e difuso (e portanto, salvo raríssimas exceções, passível de ser lesado) o legislador antecipou o momento consumativo, visando a proteção efetiva do bem jurídico. É por isto que - com a máxima vênia aos que defendem argumentos em sentido contrário - é absolutamente inócua a discussão acerca dos motivos da interposição (lavagem de dinheiro, violação do preço de transferência) ou sobre as consequências da infração (quebra da cadeia do IPI, uso indevido de benefício fiscal); certo ou errado, o legislador ordinário antecipou-se a considerações desta ordem e definiu condutas que lesam o Erário. Afinal, não se presume dano ao erário mas considera-se (ou seja, é) dano ao erário a interposição fraudulenta de terceiros.

2.3.2.1. No entanto, o fato de se tratar de infração de perigo abstrato não culmina com a eliminação da necessidade de prova do elemento subjetivo da mesma. Embora possam implicar-se reciprocamente, intenção da ação e grau de risco ao bem jurídico protegido não se confundem.

2.3.2.2. Em primeiro porque, há casos em que está presente a lesão ao bem jurídico protegido sem que contudo exista intenção da ação (v.g. eletrocussão fulminante, em que há violação ao bem jurídico vida sem ação, quanto menos intenção). Ademais, vincular responsabilidade objetiva a perigo abstrato é negar a existência de crimes de perigo abstrato, como por exemplo “*conduzir veículo automotor, na via pública, estando com concentração de álcool por litro de sangue igual ou superior a 6 (seis) decigramas, ou sob a influência de qualquer outra substância psicoativa que determine dependência*” que, nos termos do artigo 18 Parágrafo Único da Matrícula Penal, exige dolo (intenção da ação).

2.3.2.3. Por fim, e o que parece definitivo, o inciso V do artigo 23 exige simulação (ou fraude), ou seja, um elemento subjetivo especial do tipo infracional, descrito no § 1º do artigo 167 do Código Civil:

Art. 167 (...) § 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.

2.3.2.4. Assim, e no que importa a resolução do presente caso, demonstrado que o sujeito passivo dos tributos foi ocultado por meio de negócio jurídico que aparente transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se transmitem (e apenas isto) de rigor a aplicação da sanção.

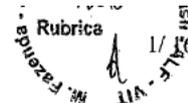
2.3.3. A **Recorrente LOGISTIC** apresentou ao fisco Declaração de Importação e Fatura Comercial internacional em que indica que ela é adquirente de mercadorias importadas:

Declaração: 04/0924930-5

Data do Registro: 15/09/2004



**SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
PORTO DE VITORIA
EXTRATO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO
CONSUMO**



Modalidade do despacho: NORMAL
Quantidade de adições: 0016

Importador

CGC: 01.110.322/0002-37

LOGISTIC NETWORK TECHNOLOGY COMERCIO, IMPORTACAO E EXPO

Adquirente da Mercadoria

CNPJ: 01.110.322/0002-37

LOGISTIC NETWORK TECHNOLOGY COMERCIO, IMPORTACAO E EXPO

IMPORTACIONES ELECTRODOMESTICAS		Ave. Monte de los Olivos 326 Santa Catarina, N.L. Mexico 66350	
RFC: IEL881031F67			
COMMERCIAL INVOICE			
BILL TO:	Logistic Network Technology Com. Imp. Exp. S/A R. Antonio Lisboa do Nascimento, 15 Goiabeiras - Vitória - ES CEP: 29072-490	INVOICE / FATURA:	I-310504 Rubrica
		DATE / DATA:	06/30/2004
		Purchase Order / Pedido de Compra:	40303
SHIP TO:	Logistic Network Technology Com. Imp. Exp. S/A R. Antonio Lisboa do Nascimento, 15 Goiabeiras - Vitória - ES CEP: 29072-490	Port / Airport of departure = Porto / Aeroporto de embarque:	Virginia / USA
		Port / Airport of destination = Porto / Aeroporto de destino:	Vitoria / Brazil

2.3.3.1. Após o registro da declaração de importação e desembaraço aduaneiro das mercadorias, a **Recorrente LOGISTIC** emitia Nota Fiscal de Saída para a **Recorrente IESA S/A** com CFOP de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros (CFOP 6102):

LOGISTIC NETWORK TECHNOLOGY COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO S/A. FILIAL: RUA ANTÔNIO LISBOA DO NASCIMENTO, 15 - GOIABEIRAS CEP 29072-490 - VITÓRIA - ESP. SANTO E-MAIL: logistic@logistic.com.br - TELEFAX: (27) 3327-9411		NOTA FISCAL FATURA "MOD. 1" <input checked="" type="checkbox"/> SAÍDA <input type="checkbox"/> ENTRADA CNPJ: 01.110.322/0002-37 INSCRIÇÃO ESTADUAL: 082.107.13-0 DATA LIMITE P/ EMISSÃO: 24/07/2005	
NATUREZA DA OPERAÇÃO	CFOP	INSC EST DO SUBST TRIBUTÁRIO	DATA DA EMISSÃO
Venda Interestadual	6102		21/09/2004
DESTINATÁRIO / REMETENTE NOME / RAZÃO SOCIAL: IESA Eletrodomesticos Ltda		CNPJ / CPF: 05247708000165	DATA DA EMISSÃO: 21/09/2004

2.3.3.2. Entretanto, em diligência na sede da **Recorrente LOGISTIC** a fiscalização encontrou Fatura Comercial Internacional indicando como destinatária das mercadorias importadas a **Recorrente IESA S/A**:

JUN-17-2004 10:40AM FROM-SUB ZERO FREEZER CO
Wolf Appliance Company, LLC

P.O. Box 44848 Madison, WI 53744-4848

+608 441 5818

T-367 P.015/038

Wolf Appliance Company, LLC

22224 Network Place

Chicago, IL 60673-1222

58535

5

REPRINT

SHIP TO	IESA ELECTRODOMESTICOS - BRAZIL RUA JOSE MANUEL DE OLIVEIRA 68 06730000 VERGEM GRANDE PAULIST SAO PABLO BRAZIL Brazil
SOLD TO	IMPORTACIONES ELECTRODOMESTICAS S A DE C V MONTE DE LOS. OLIVOS 326 SANTA CATARINA, N.L. ***** 66350 MEXICO

Telephone:
(608) 271-2233

DATE 6/11/04

DUE ON 8/10/04

EXPORT Y	CURRENCY USD
-------------	-----------------

TERMS NET 60
SELLER ID 39-1973654

2.3.3.3. Desta forma, e sabedores que o importador por conta e ordem é responsável pelos tributos incidentes em operação de importação (art. 32 Parágrafo Único inciso III do Decreto Lei 37/66) e, conseqüentemente sujeito passivo da exação (artigo 121 inciso II do CTN), a **Recorrente LOGISTIC** ocultou (deixou de apresentar) a **Recorrente IESA S/A** (sujeito passivo da exação) à fiscalização por meio de expediente simulatório, ou seja, indicou importação própria quando, em verdade importou mercadorias como mera mandatária da **Recorrente IESA S/A**.

2.3.3.4. Abrindo todas as premissas: a **Recorrente LOGISTIC** registrou declaração de importação indicando nos campos importador e adquirente da mercadoria a si própria, isto é, indicou tratar-se de operação de importação própria. Em sequência a **Recorrente LOGISTIC** emitiu nota fiscal de venda das mercadorias a **Recorrente IESA S/A**, em outros termos, declarou que vendeu as mercadorias a **Recorrente IESA S/A**. Todavia, em verdade, a **Recorrente** importou mercadorias para a (a mando da) **Recorrente IESA S/A** e posteriormente transferiu-as. Em síntese, a **Recorrente LOGISTIC** simulou operação própria para ocultar operação conta e ordem da **Recorrente IESA S/A**, restando configurada a infração em análise.

2.3.4. De todo modo, ainda que se adote posição mais restritiva do âmbito de incidência da sanção em questão, restou demonstrado lesão aos cofres públicos pela quebra da cadeia do IPI. Some-se o antedito ao fato de que parte dos pagamentos das exportações eram feitas diretamente por empresa estrangeira, o que indica uma possível omissão de despesa ou remessas não declaradas. Em adendo, partes das operações de importação (como constata a fiscalização e não refutam as recorrentes) tinham como origem empresa coligada à **Recorrente IESA S/A**, logo, há probabilidade de violação das regras de preço de transferência. Ao final, a operação de importação foi beneficiada com incentivo fiscal de ICMS concedido à **Recorrente LOGISTIC S/A** e não à **Recorrente IESA S/A** o que pode indicar um possível desvio a

Jurisprudência consolidada do Tribunal da Cidadania que indica como sujeito ativo do ICMS o Estado do domicílio do real adquirente de mercadorias importadas.

2.4. Com o antedito também ficam afastadas as alegações de **BOA-FÉ** e de **IDONEIDADE DOS DOCUMENTOS**. De saída, a interposição fraudulenta já seria suficiente ao decreto de perdimento. Em segundo lugar, restou acima descrito (e demonstrado nos autos) que a **Recorrente LOGISTIC** apresentou à fiscalização fatura comercial internacional em seu nome, quando, em verdade, foi emitida outra fatura comercial em nome da **Recorrente IESA S/A** para respaldar a operação comercial de importação.

2.4.1. Ademais, a boa-fé implica o desconhecimento da situação ilícita, e a **Recorrente LOGISTIC** sabia que a importação tinha como destinatário a **Recorrente IESA S/A** – até porque a fatura verdadeira foi encontrada em sua sede. A seu turno, além de a **Recorrente IESA S/A** ser coligada ao responsável pelos pagamentos das importações no exterior (fato não contestado) – o que já torna a impossibilidade de conhecimento do negócio jurídico improvável – há nos autos e-mails em que funcionários da **Recorrente IESA S/A** recebem informações acerca das cargas importadas diretamente de representantes do exportador (documento também não contestado):

----- Original Message -----

From: José Hernández

To: Raquel Moura (Iesa)

Sent: Thursday, October 21, 2004 4:29 PM

Subject: Re: Peso neto para productos Smeg

DE MOMENTO SOLO TENGO ESTOS DOS...YA LE HE PASADO LA LISTA A JAIME Y ESPERANDO QUE EL
NOS AYUDE
SALUDOS
PP

2.4.2. Ainda no tema boa-fé, o **contrato de importação por conta e ordem de terceiros** assinado por ambas as partes (e novamente não impugnado) revela, com detalhes, o inteiro teor das operações e a ilicitude das mesmas, tornado de rigor o afastamento da tese:

CONTRATANTE: IESA ELETRODOMÉSTICOS LTDA, sociedade por quotas de responsabilidade limitada, com sede e domicílio jurídico na Rua José Manoel de Oliveira, nº 66 Sl. 4 - Vargem Grande Paulista, Estado de São Paulo, inscrita no CNPJ/MF sob Nr. 05 247 708/0001-65, Inscrição Estadual 720 064.038.110 e Inscrição Municipal 10098.00164, neste ato representada na forma de seu contrato social pelo Sr. Paulo Cezar Teixeira de Souza, Brasileiro, Separado, Administrador, RG., 8.360 878-3 SSP/SP e CPF: 040.723.648-19, residente e domiciliado à Rua Augusto dos Anjos, 71 - Brooklin - São Paulo, a seguir denominada **ENCOMENDANTE/ADQUIRENTE**,

CONTRATADA: LOGISTIC NETWORK TECHNOLOGY COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO S/A., empresa com sede na Rua Antônio Lisboa do Nascimento, nº 33, Goiabeiras, Vitória, Espírito Santo, inscrita no CNPJ sob nº 01 110.322/0001-56, denominada **IMPORTADORA POR CONTA E ORDEM**, representada pelo Sr. Josias de Oliveira, Brasileiro, Casado, Bacharel em Ciências Contábeis, portador da cedula de identidade RG Nº 4.617.222 SSP/SP e inscrito devidamente no CPF Nº 294.401.818-34, residente e domiciliado à Rua Professor Alexandre Correa, 321, apto. 52, Morumbi, São Paulo, SP

Pelo presente instrumento particular de prestação de serviços de importação por conta e ordem de terceiro e outras avenças, as partes acima identificadas, têm entre si certo e ajustado o quanto segue

CLÁUSULA PRIMEIRA - DO OBJETO

1.1 - Compromete-se a **IMPORTADORA POR CONTA E ORDEM** das mercadorias importadas por conta e ordem de terceiro, a importar, nacionalizar e transferir as mercadorias solicitadas pelo **ENCOMENDANTE/ADQUIRENTE**, que compromete-se a adquiri-las, nos termos abaixo pactuados.

1.2 - Cabe ao **ENCOMENDANTE/ADQUIRENTE** especificar através de "*Ordens de Compra Importação*" as mercadorias e as respectivas quantidades que deverão ser importadas, nacionalizadas e a ele transferidas pela **IMPORTADORA POR CONTA E ORDEM**.

2.5. A **Recorrente LOGISTIC** assevera que, em constatada a infração, a norma a incidir ao presente caso é a descrita no artigo 33 da Lei 11.488/07 (multa de 10% do valor aduaneiro por cessão do nome) e não a sanção do artigo 23 inciso V do Decreto-Lei 1.455/76 (multa substitutiva do perdimento por interposição fraudulenta).

2.5.1. Em resposta a DRJ dispõe que a infração de cessão de nome e de ocultação dolosa de terceiros na importação têm hipóteses e penalidades distintas, não se confundindo, e, no presente caso ocorreu o fato gerador da ocultação dolosa e não da cessão de nome.

2.5.2. Como se nota, a discussão em análise pertine ao **CAMPO DE INCIDÊNCIA DO ARTIGO 33 DA LEI 11.488/07 E DA MULTA SUBSTITUTIVA DO ARTIGO 23 INCISO V DO DECRETO-LEI 1.455/76:**

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	Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias: (...) V - estrangeiras ou nacionais, na importação
---	---

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).	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.
---	--

2.5.2.1. Segregando as normas em partes. O importador ostensivo apresenta-se como sujeito passivo (ou agente, caso queira tratar de análise de tipo) das duas infrações, com uma diferença: o Decreto-Lei 1.455/76 coloca lado-a-lado, como sujeito passivo, o importador ostensivo e o oculto.

2.5.2.2. *A priori*, o aspecto material da hipótese de incidência (ou núcleo do tipo infracional) das normas acima é divergente. De um lado, o artigo 23, inciso V do Decreto-Lei 1.455/76 elenca como núcleo ocultar sujeito passivo, real comprador, vendedor ou responsável pela operação. De outro, o verbo do artigo 33 da Lei 11.488/07 é ceder seu nome. Porém, no último caso, o tipo exige um dolo específico (entendido como um elemento subjetivo especial do tipo infracional) que é o acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários. Em outros termos, não basta a cessão do nome é necessário que esta *se destine* ao acobertamento de seus reais intervenientes.

2.5.2.2.1. Neste ponto surgem uma nova identidade e a primeira divergência entre as hipóteses em análise. Embora os núcleos dos tipos apresentem-se como distintos a primeira vista, a intenção especial de agir descrita no artigo 33 da Lei 11.488/07 equivale os tipos; para ambos é necessário disfarçar, encobrir (sinônimos de acobertar e ocultar) o sujeito passivo da exação. Todavia, para a incidência da multa de 10% basta a intenção de encobrir, enquanto para a multa de 100% do valor aduaneiro é necessária a efetiva ocultação. É dizer, novamente o legislador antecipou o *summantum opus* no *iter*, fixando a infração com a mera cessão de nome para a ocultação, independentemente desta ocorrer ou não.

2.5.2.3. A segunda diferença entre os tipos em análise já foi descrita, ainda que *en passant*. No item 2.3.2.3 ficou dito que o elemento subjetivo especial do tipo infracional descrito no artigo 23 inciso V do Decreto-Lei 1.455-76 é a fraude ou a simulação. Já no item 2.5.2.2. restou consignado que a especial intenção de agir do tipo descrito no artigo 33 da Lei 11.488/07 é o acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários.

2.5.2.4. Destarte, ocorrendo fraude ou simulação de ocultação consumada incide a multa substitutiva ao perdimento. Ausente um ou outro elemento, de rigor a incidência da multa de 10% do valor da operação acobertada. É por tal motivo, aliás, (e aqui a terceira e definitiva diferença) que o artigo 33 da Lei 11.488/07 elenca como base de cálculo o valor da operação acobertada e não o valor aduaneiro. Antes do início da operação de importação não há que se falar em valor aduaneiro.

2.5.3. Transportando o raciocínio para o caso concreto. Ficou dito alhures que a **Recorrente LOGISTIC** simulou negócio jurídico e ocultou a **Recorrente IESA S/A**. Em assim sendo, os fatos em voga incidiram no campo de incidência do artigo 23 inciso V do Decreto-Lei 1.455-76, e a consequência jurídica é a multa substitutiva ao perdimento. A multa do artigo 33 da Lei 11.488/07 só teria lugar caso a cessão de nome houvesse sido detectada antes do início do despacho aduaneiro e da ocorrência da simulação – não o sendo, a multa deve ser integralmente mantida.

2.6. A **Recorrente IESA S/A** argumenta a **IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO ADUANEIRA EM MERCADORIA DESEMBARAÇADA**, eis que afronta o descrito no artigo 146 e artigo 149 da *Lex Legum* tributária. Ademais, afirma que o prazo para a revisão aduaneira é de cinco dias.

2.6.1. A DRJ afasta a tese da **Recorrente IESA S/A** porquanto “a revisão aduaneira, nos moldes em que executada pela fiscalização atende plenamente os requisitos estabelecidos no artigo 636 do Decreto nº 6.759/09, vigente à época do presente lançamento”. Ainda, “como se percebe [da leitura do artigo 636 do Decreto 6.759/09], o prazo é de 5 anos, e não 5 dias como suscitado na peça de defesa da empresa **IESA ELETRODOMÉSTICOS LTDA**”.

2.6.2. Sem embargo dos limites à aplicação da Revisão Aduaneira, estes (descritos nos artigos 146 e 149 do CTN) em nada alteram a conclusão do julgado neste ponto. A **Recorrente LOGISTIC** omitiu em sua declaração de importação elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória (artigo 149 IV do CTN), nomeadamente, a real adquirente das mercadorias, **Recorrente IESA S/A**. Ademais, restou acima descrito que as partes simularam (artigo 149 VII do CTN) negócio jurídico com a finalidade de ocultar a **Recorrente IESA S/A**. Por fim, por ocasião do lançamento por homologação anterior a autoridade aduaneira não tinha conhecimento de sujeito passivo da exação (artigo 149 inciso VIII do CTN). Destarte, era plenamente possível o novo lançamento, quer com base no artigo 54 do Decreto-Lei 37/66, quer com base no CTN.

2.7. A **Recorrente IESA S/A** alega nulidade do lançamento por ausência de **NOTIFICAÇÃO PRELIMINAR** nos termos do artigo 11 do Decreto 70.235/72:

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

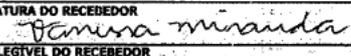
II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

2.7.1. Na forma descrita alhures, o artigo 11 do Decreto 70.235/72 garante (a) a notificação do lançamento de ofício ao sujeito passivo e (b) o conteúdo do lançamento. A correspondência entre o conteúdo do lançamento em voga e os ditames legais é indiscutível. A **Recorrente** apenas debate a ausência de notificação do lançamento, o que, com a devida vênia, é descabido, eis que esta foi regulamentemente intimada do mesmo:

CORREIOS AR AVISO DE RECEBIMENTO 14.300.010 AGENCIA AC CENTRAL DE VITORIA CONTRATO 991217833 Fis. 441		Rubrica CARIMBO UNIDADE DE ENTREGA EDIFARIA LIMA 25 SET 2009 SÃO PAULO - SP
DESTINATÁRIO: IESA ELETRODOMÉSTICO LTDA (11) 30812155 Alameda Gabriel Monteiro da Silva, 2039 Jardim América 01441-001 São Paulo - SP AR281490024SL 		TENTATIVAS DE ENTREGA 1ª DATA / / 2ª DATA / / 3ª DATA / / 22 SET 2009 MOTIVO DA DEVOLUÇÃO
ENDEREÇO PARA DEVOLUÇÃO DO AR ALFANDEGA VIT/ES/CEFA 3 Rua Governador José Sette, 176 Centro 29010-480 Vitória - ES		1 Mudou-se <input type="checkbox"/> 5 Recusado <input type="checkbox"/> 2 End. Insuficiente <input type="checkbox"/> 6 Não Procurado <input type="checkbox"/> 3 Não Existe o CNR <input type="checkbox"/> 7 Ausente <input type="checkbox"/> 4 Desconhecido <input type="checkbox"/> 8 Falecido <input type="checkbox"/> 9 Outros <input type="checkbox"/>
DECLARAÇÃO DE CONTEÚDO (OPCIONAL) CÓPIA DO PROCESSO 12466003025/2009-13 PARA CIÊNCIA. (JOÃO A.)		RUBRICA E MATRÍCULA DO CARTEIRO 89132940
ASSINATURA DO RECEBEDOR 		DATA DE ENTREGA 25/09/09
NOME LEGÍVEL DO RECEBEDOR Vanessa Miranda		Nº DOCUMENTO DE IDENTIDADE 30 513631-5

2.7.2. De mais a mais, o Código de Processo Penal permite a condenação com base em provas formadas no curso do inquérito (fase inquisitorial, portanto) desde que corroboradas por outras (artigo 155 do CPP). Ora, se quando em julgo o *status libertatis* permite-se o uso de provas em que o contraditório é posterior a sua produção com maior rigor há de se conceder força probante ao arcabouço probatório com contraditório diferido em processo administrativo fiscal, em que se discute apenas patrimônio.

2.8. A **Recorrente IESA S/A** argumenta ainda que no momento do fato gerador não existia a operação **DE IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA**, e que a operação de importação em questão foi feita nesta modalidade. Assim, no momento em que esta foi criada o procedimento adotado pela **Recorrente IESA S/A** foi referendado. Sem razão, entretanto.

2.8.1. A fiscalização aponta importação por conta e ordem de terceiros, no que é corroborada pelas INVOICES que indicam como importadora das mercadorias (ship to) a **Recorrente IESA S/A**. Estivéssemos face a uma operação por encomenda a Fatura Comercial Internacional indicaria como destinatária das mercadorias a **Recorrente LOGISTIC**. Logo, o argumento é descabido.

2.9. Descabido também é o argumento sobre a **TRIBUTAÇÃO POR ANALOGIA**. Não se trata de direito tributário e sim de direito aduaneiro. Não se trata de tributo e sim de multa substitutiva ao perdimento. Não se trata de tributação por analogia e sim de responsabilidade solidária nos termos do artigo 95 do Decreto-Lei 37/66.

2.10. Ao final, eventual debate sobre a violação ao **NÃO CONFISCO** e a **LIVRE INICIATIVA** deve ser travado em sede própria que não o processo administrativo, nos termos da Súmula 2 desta Casa.

3. Pelo exposto, recebo, porquanto tempestivos, conheço em parte dos Recursos Voluntários e a eles nego provimento, nos termos deste voto.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto