



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12466.003143/2009-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-007.079 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de novembro de 2019
Recorrente LOGISTIC NETWORK TECHNOLOGY COMERCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 13/01/2005, 19/01/2005

RECURSO INTEMPESTIVO.

O Recurso Voluntário apresentado após o transcurso do prazo legal de 30 (trinta) dias para interposição, constados da data da ciência postal da decisão DRJ, é intempestivo, pelo que dele não se deve tomar conhecimento.

NOTIFICAÇÃO PRELIMINAR À LAVRATURA DA AUTUAÇÃO. AUSÊNCIA.

O procedimento de fiscalização é inquisitório, para a coleta de dados e informações para a lavratura do ato administrativo de ofício. Nesta fase procedimental, não se aplicam as garantias do devido processo legal, contraditório e da ampla defesa. Somente com a lavratura da autuação e com a devida instauração do processo administrativo que é cabível atrair essas garantias. Nesse sentido que “o lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.” (Súmula CARF nº 46)

REVISÃO ADUANEIRA. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

A procedimento de Revisão Aduaneira está previsto em lei, e pode ser executado dentro do prazo de cinco anos do registro da declaração, destinando-se à apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional, e da exatidão das informações prestadas pelo importador por ocasião do despacho de importação. (Decretos-Lei nº 37/66 e 2.472/88)

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS.

Sendo classificada a importação por conta e ordem de terceiros com fulcro na documentação acostada aos autos pela fiscalização, em especial o contrato firmado entre a importadora ostensiva e a importadora efetiva, resta comprovada a interposição fraudulenta nos termos o artigo 23, V, do Decreto-lei nº 1.455/76, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002.

SUBFATURAMENTO. FATURAS COMERCIAIS.

Constatado que os preços de parte das mercadorias consignados nas declarações de importação e correspondentes faturas não correspondem à realidade das transações e são inferiores aos preços efetivamente praticados fica caracterizado o subfaturamento.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I, DO CTN. INTERESSE COMUM. COMPROVAÇÃO.

Para o enquadramento na regra do art. 124, I, do CTN, necessário que a fiscalização comprove, de forma contundente, a realização conjunta do fato gerador pelo autuado e correspondentes solidários, com a existência de vínculo jurídico que implica na realização conjunta do fato descrito na lei (da hipótese tributária).

MANUTENÇÃO NO POLO PASSIVO DO REAL ADQUIRENTE QUE CONCORREU PARA A PRÁTICA DA INFRAÇÃO.

Cabe ser mantida no polo passivo da autuação a empresa qualificada como a real adquirente das mercadorias importadas quando comprovada a efetiva ocorrência de importação por conta e ordem de terceiros, simulada pela documentação que respaldou a importação (art. 95, V, Decreto-lei n.º 37/1966).

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. AUSÊNCIA DE REVOGAÇÃO PELA LEI 11.488/2007

A Lei n.º 11.488/2007 não revogou a hipótese de qualificação da multa em hipótese de sonegação, vez que sua previsão permaneceu no art. 44, §1º, da Lei n.º 9.430/96.

INCONSTITUCIONALIDADE DA MULTA APLICADA E DA TAXA SELIC. SÚMULA CARF 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

TAXA SELIC. SÚMULA CARF 4.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Voluntário da empresa LOGISTIC, por intempestivo, e negar provimento ao Recurso Voluntário da empresa IESA.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Márcio Robson Costa (suplente convocado) e Thais De Laurentiis Galkowicz.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração para a exigência de tributos (IPI, II, PIS e COFINS) e penalidade aduaneira (multa pela conversão da pena de perdimento) em relação às importações registradas pela LOGISTIC NETWORK TECHNOLOGY COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO S/A (LOGISTIC) como por conta própria em janeiro/2005 (DI 05/0045503-6, de 13/01/2005 e DI 05/0066517-0, de 19/01/2005).

Sustenta a fiscalização que as operações seriam “*SIMULADAS, com o objetivo de nacionalizar mercadorias com valores subfaturados, além da prática da interposição fraudulenta, utilização de documentos materialmente falsos e declarações ideologicamente falsas.*” (e-fl. 392). As mercadorias importadas teriam como real importadora a empresa IESA ELETRODOMESTICOS LTDA (IESA), quem efetivamente as comprou no exterior e teria assumido financeiramente com as operações. Nas palavras da auditoria fiscal:

Os documentos localizados na ação fiscal, que estão sendo apresentados como provas, além de registrarem os reais valores de transação, demonstram que a IESA foi a real COMPRADORA DAS MERCADORIAS NO EXTERIOR, REAL IMPORTADORA e como REAL ADQUIRENTE NO MERCADO NACIONAL, foi quem assumiu financeiramente todos os custos, já a LOGISTIC revestiu-se da qualidade de IMPORTADORA servindo de escudo e blindagem para essa REAL IMPORTADORA. (e-fl. 394)

Como elementos de prova para demonstrar a interposição fraudulenta, a fiscalização indica a existência de contrato firmado em 18/02/2003 entre as duas empresas intitulado “*CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS E OUTRAS AVENÇAS*” (e-fls. 693-698) bem como a comprovação de documentos da importação que indicam expressamente o nome da IESA, firmados com as empresas no exterior. Além da interposição de pessoas na importação, a fiscalização identificou igualmente a ocorrência de subfaturamento a partir das faturas internacionais localizadas que traziam o nome da IESA (valor da transação).

Inconformadas, as empresas apresentaram Impugnações Administrativas, julgadas improcedentes pelo acórdão assim ementado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 13/01/2005, 19/01/2005

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA CONSUMIDA. MULTA IGUAL AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real responsável pela operação de importação, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO- li

Data do fato gerador: 13/01/2005, 19/01/2005

BASE DE CÁLCULO. VALOR ADUANEIRO.

Constatado que os preços de parte das mercadorias consignados nas declarações de importação e correspondentes faturas não correspondem à realidade das transações e são inferiores aos preços efetivamente praticados fica caracterizado o subfaturamento. Portanto, exigíveis os tributos aduaneiros devidos. Alterada a base de cálculo do II, por mudança no valor aduaneiro torna-se exigível a diferença do II, resultante desse ato.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA.

Cabível a multa de ofício agravada, de 150% sobre o II apurado. Constatada a fraude na importação é aplicável a multa agravada de lançamento de ofício do II.

MULTA ADMINISTRATIVA.

Constatada diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado nas importações é correta a exigência da multa administrativa. Impugnação Improcedente (e-fl. 940)

Intimada desta decisão em 23/01/2010 (AR - e-fl. 969), a empresa LOGISTIC protocolou Recurso Voluntário no dia 24/02/2010 (e-fls. 973-1.002).

Por sua vez, a empresa IESA foi intimada da decisão na mesma data de 23/01/2010 (AR - e-fl. 972) e protocolou seu Recurso Voluntário por via postal no dia 23/02/2010 (e-fl. 1.033-1.050) na qual alega, em síntese:

- (i) a ausência de notificação preliminar;
- (ii) a impossibilidade da revisão aduaneira, vez que convalidados os critérios jurídicos adotados no exercício do lançamento fiscal;
- (iii) a inexistência de interposição fraudulenta na hipótese, sendo que a Logistic atuou apenas como *trading*, sendo que a desconsideração da relação jurídica entre as empresas seria uma afronta ao princípio da livre iniciativa;
- (iv) a ausência de fundamento para o subfaturamento;
- (v) a impossibilidade de responsabilidade solidária da IESA, tanto quanto a cobrança do Imposto de importação por não ter agido como importadora, como quanto à penalidade aduaneira por ter agido de boa-fé;

(vi) irregularidade nos cálculos, vez que aplicado dispositivo revogado pela Lei n.º 11.488/2007 (“inciso II da Lei n.º 4.502/64, com redação dada pelo artigo 45 da Lei n.º 9.430/96” – e-fl. 1.045); e

(vii) a desproporcionalidade e irrazoabilidade da multa aplicada e a ilegalidade da taxa SELIC.

Em seguida, os autos foram direcionados a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, Relatora.

O Recurso Voluntário da empresa LOGISTIC é intempestivo, vez que apresentado após o transcurso do prazo de 30 (trinta) dias do art. 33 do Decreto n.º 70.235/72¹. Intimada pela via postal com ciência em 23/01/2010 (e-fl. 969), sábado, o início da contagem do prazo começou no primeiro dia útil seguinte, segunda-feira, 25/01/2010, na forma do art. 5º do referido Decreto² e do art. 66 da Lei n.º 9.784/99³, encerrando-se definitivamente em 23/02/2010. Assim, intempestiva a defesa apresentada no dia 24/02/2010 (e-fl. 973), que não cabe ser aqui conhecida.

Por sua vez, a defesa apresentada pela empresa IESA é tempestiva e cabe ser conhecida, adentrando a seguir em suas alegações.

I – PRELIMINARMENTE

I.1. DA AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO PRELIMINAR

Preliminarmente, sustenta a Recorrente a nulidade do Auto de Infração lavrado em razão da ausência de notificação preliminar, sendo que caberia ser notificada antes da lavratura da autuação, conforme exigido pelo art. 11 do Decreto n.º 70.235/72 e o devido processo legal.

¹ "Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão."

² "Art. 5º Os prazos serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento. Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato."

³ "Art. 66. Os prazos começam a correr a partir da data da cientificação oficial, excluindo-se da contagem o dia do começo e incluindo-se o do vencimento."

§ 1º Considera-se prorrogado o prazo até o primeiro dia útil seguinte se o vencimento cair em dia em que não houver expediente ou este for encerrado antes da hora normal.

§ 2º Os prazos expressos em dias contam-se de modo contínuo.

§ 3º Os prazos fixados em meses ou anos contam-se de data a data. Se no mês do vencimento não houver o dia equivalente àquele do início do prazo, tem-se como termo o último dia do mês."

Contudo, não merece prosperar essa alegação. O procedimento de fiscalização é inquisitório, para a coleta de dados e informações para a lavratura do ato administrativo de ofício. Nesta fase procedimental, não se aplicam as garantias do contraditório e da ampla defesa. Somente com a lavratura da autuação e com a devida instauração do processo administrativo que é cabível atrair essas garantias, às luz do devido processo legal.

Os atos procedimentais praticados pela fiscalização antes da lavratura do Auto de Infração ou Notificação de lançamento, na forma do art. 10 do Decreto n.º 70.235/1972, não integram, ainda, um processo. O processo somente será instaurado após a prática de ato administrativo restritivo ou interventivo de direitos, com o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa. O procedimento, por sua vez, apresenta-se como uma "*opção democrática da Administração Pública*", de exercer uma atividade procedimentalizada e passível de controle pelo sujeito administrado.⁴

Nesse sentido que preconiza a Súmula CARF n.º 46 que "*o lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.*"

Acresce-se que inexistente qualquer exigência legal específica no sentido de intimar o sujeito passivo responsável solidário previamente à lavratura do ato de lançamento. O art. 11 do Decreto n.º 70.235/72 a que se refere a Recorrente traz uma espécie distinta de lançamento de ofício, denominada de notificação de lançamento, e não se refere a uma exigência de notificação previamente à lavratura do lançamento de ofício. Com efeito, as notificações de lançamento são tradicionalmente utilizadas para a exigência tributária resultante da revisão das Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) e das Declarações do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR), conforme procedimento disciplinado pela Instrução Normativa RFB n.º 958/2009.

Nesse sentido, não merecem reparo as considerações trazidas na r. decisão recorrida neste ponto:

Inicialmente cumpre esclarecer à interessada empresa IESA ELETRODOMÉSTICOS LTDA. que o disposto no artigo 11, do Decreto n.º 70.235/72 não se aplica ao presente caso, visto que naquele comando legal estão inseridos os requisitos relacionados à "notificação de lançamento", e como se vê à folhas 02, o presente caso trata de "auto de infração". Como se verifica dos autos, o procedimento fiscal foi realizado com foco na empresa LOGISTIC NETWORK TECHNOLOGY COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO S/A., que formalmente identificada nas importações, seria a responsável pelas operações em comento, fruto deste procedimento de fiscalização é a certeza de que a empresa IESA ELETRODOMÉSTICOS LTDA. não foi apresentada nas declarações de importação, tendo sido mantida oculta à Fazenda.

Portanto, desnecessária qualquer comunicação prévia à empresa IESA ELETRODOMÉSTICOS LTDA. do procedimento fiscal levado à cabo na empresa LOGISTIC NETWORK TECHNOLOGY COMERCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO S/A. Não há tal pré-requisito legal, assim não procede a alegação de que tenha ocorrido cerceamento no direito de defesa ou que restou prejudicado o exercício do contraditório e da ampla defesa. Tendo sido regularmente notificada da presente autuação, e concedido o prazo legal para apresentação de sua impugnação, tais direitos estão devidamente resguardados no presente processo administrativo. (e-fl. 947)

⁴ Conforme: ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal*: controle administrativo do lançamento tributário. São Paulo: Almedina, 2018, p. 69-71.

Assim, cabe ser negado provimento ao Recurso Voluntário neste item.

1.2. DA REVISÃO ADUANEIRA

Sustenta a Recorrente a impossibilidade da revisão aduaneira, vez que convalidados os critérios jurídicos adotados no exercício do lançamento fiscal, em desconformidade com o art. 149, do Código Tributário Nacional (CTN).

Contudo, ao contrário do que aduz a Recorrente, no presente caso a Administração não trouxe uma interpretação da legislação aplicável para as mercadorias envolvidas na autuação no qual teria o Recorrente se baseado para realizar sua operação. Não se identifica, portanto, um critério jurídico adotado anteriormente pela Administração Pública Tributária que teria sido modificado na presente autuação.

Esclareça-se: nas declarações de importação transmitidas em 2005 o sujeito passivo realizou a atividade de lançamento por homologação, revisada de ofício pela Administração Pública, com fulcro no art. 149, V, do CTN, com a lavratura do presente Auto de Infração.⁵ Assim, o presente trabalho fiscal foi realizado dentro dos limites da revisão aduaneira autorizada pelo art. 54 do Decreto-lei n.º 37/1966.

Art.54 - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art.44 deste Decreto-Lei. (Redação dada pelo DL nº 2.472/88)

Cumpra acrescentar que a Recorrente, em sua defesa, não diferencia ou traz documentos relacionados ao canal de conferência aduaneira das mercadorias, se verde, amarelo ou vermelho.

Ademais, como evidenciado pela r. decisão recorrida, que não merece reparo, a revisão aduaneira não possui um prazo de cinco dias, como alegado pela Recorrente, mas sim de cinco anos da data do registro da DI:

Também não procede a alegação de que é inadmissível a revisão aduaneira realizada pela autoridade fiscal. 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:

Art.638. **Revisão aduaneira** é o ato pelo qual é apurada, após o desembarço 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 1.578, de 1977, art. 8º).

§1º Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 752 e 753.

⁵ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:(...) V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

§2º A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contados da data:

I - do registro da declaração de importação correspondente (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º); e **II - do registro de exportação**.

§3º Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado. (Grifos acrescidos)

Como se percebe, o prazo é de 5 anos, e não 5 dias como suscitado na peça de defesa da empresa IESA ELETRODOMÉSTICOS LTDA. Contrariamente ao entendimento da interessada, a fiscalização procedeu dentro dos limites previsto na lei. (e-fls. 947/948)

Nesse sentido, merecem ser afastadas as alegações do Recorrente quanto a impossibilidade de revisão aduaneira.

II – DO MÉRITO

II.1 DA INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS E DAS ACUSAÇÕES DE SUBFATURAMENTO

Em sua defesa, a Recorrente IESA sustenta a inexistência de interposição fraudulenta na hipótese, sendo que a LOGISTIC teria atuado apenas como trading, bem como a ausência de fundamento para o subfaturamento.

Contudo, os elementos de prova anexados pela fiscalização tanto para a interposição fraudulenta como para o subfaturamento não foram enfrentados frontalmente pela empresa. Com efeito, a fiscalização anexou aos autos documentos localizados na empresa LOGISTIC que evidenciam que quem procedeu com a negociação no exterior foi a empresa IESA, em transações com valores de mercadorias inferiores aos que constaram na documentação da importação.

A fiscalização afirma que a IESA somente foi habilitada no SISCOMEX para atuar “*como interveniente no comércio internacional, na modalidade simplificada - encomendante, em 14/05/2007 (ficha 06/0025316-3)*”, sendo que “*não existe qualquer tipo de registro no período das importações em questão*” (e-fl. 406). Afirma que a LOGISTIC seria beneficiada do FUNDAP - Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias.

Como elementos de prova para demonstrar a interposição fraudulenta, a fiscalização indica a existência de contrato firmado em 18/02/2003 entre as duas empresas intitulado “*CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS E OUTRAS AVENÇAS*” (e-fls. 693-698) bem como a comprovação de documentos da importação que indicam expressamente o nome da IESA, firmados com as empresas no exterior. Quanto a interposição fraudulenta, assim conclui a fiscalização:

Juntando todas as peças pudemos demonstrar o negócio real, identificando a ação das empresas, como segue:

1.A IESA interessada em reduzir seus custos, e aumentar a sua competitividade, passou a comercializar produtos fabricados na Itália e EUA, adquiridas através de empresa coligada, sediada no México - IMPORTACIONES ELECTRODOMESTICAS S/A.

2. Uma vez acertadas as condições, definidas as quantidades, promovem os embarques, indicando a LOGISTIC como consignatária das mercadorias.
3. Em posse dos documentos, a LOGISTIC, coordenou a parte logística da operação e solicitou os adiantamentos para o pagamento das despesas de nacionalização.
4. Além disso, para diminuir o recolhimento de imposto, as empresas, praticaram o subfaturamento e apresentaram faturas internacionais materialmente falsas.
5. Seguiu-se a nacionalização a cargo da LOGISTIC, que na entrega da mercadoria, faturou, com base nos preços acordados, encerrando os seus procedimentos e zerando o seu direito com os adiantamentos recebidos. (e-fl. 408)

Os elementos probatórios considerados relevantes pela fiscalização para demonstrar a simulação que foram apresentados à SRF pela LOGISTIC ou foram retidos no estabelecimento da LOGISTIC foram sintetizados pela própria fiscalização no relatório fiscal, nos seguintes termos:

I. CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS E OUTRAS AVENÇAS firmado entre as empresas LOGISTIC e IESA, em 18/02/2003 (fls. 295 a 300):- **Nesse contrato estão registradas as obrigações das empresas descrevendo os procedimentos a serem adotados, basicamente, para atuação em importações a serem nacionalizadas pela LOGISTIC, agindo por conta e ordem da IESA,** na forma em que a ação fiscal entendeu as operações reais, diferentes das formas simuladas como as operações foram registradas no SISCOMEX, pelos contribuintes, apresentando a LOGISTIC, como importadora, agindo por conta e risco próprio.

II. Os documentos verificados, juntados como prova, separados por processo de importação, foram identificados como segue:

a. **Cópias de faturas internacionais identificadas como efetivamente emitidas pela real exportadora WOLF APPLIANCE COMPANY** (fls. 156 a 166 e de 226 a 264), **indicando em "SHIP TO" a IESA;**

b. Ship Export Declaration indicando a IESA como "ULTIMAM consecenrs. (fls. 154 e 155).

c. **BL indicando como consignatária a IESA** (fl. 220).

d. **Comunicação entre as empresas citando "preços menores que você colocou para análise", indicando que a IESA subfaturou as mercadorias, reforçando o conluio das empresas envolvidas** (f 1. 167).

e. **Notas fiscais de saídas, emitidas pela LOGISTIC, tendo a IESA como destinatária das mercadorias** (fls. 183 a 186 e de 275 a 279);

f. **Correspondências comerciais encaminhadas pela LOGISTIC, solicitando à IESA, adiantamentos para a nacionalização das mercadorias importadas** (fls. 174, 175, 265 e 266);

g. Correspondências comerciais que ratificam o envolvimento das empresas (fls. 172, 173);

h. Planilhas de cálculo, preparadas pela LOGISTIC, indicando os custos das importações, desconto de 3% e os adiantamentos recebidos (fls. 176, 177, 267 e 268);

i. "Demonstrativo de Custos IESA ELETRODOMESTICOS LTDA", onde a LOGISTIC apura o seu resultado processo a processo (note-se que todos os processos

dão prejuízo, cujo valor sempre é próximo ao desconto dado no processo) (f is. 178 e 269);

Em todos os processos acima relacionados, ratificando o entendimento fiscal, a IESA esta identificada em algum documento, indicando de forma muito clara que foi ela quem comprou as mercadorias no exterior. Esses bens foram nacionalizados de forma simulada pela LOGISTIC e vendidas no mercado nacional, igualmente de forma simulada como se a IESA estivesse adquirindo essas mercadorias no mercado nacional, já nacionalizadas. (e-fls. 421-422 - grifei)

Sobre essas acusações, a Recorrente reconhece que a empresa LOGISTIC efetivamente atuava como sua *trading*, para realizar importações em seu interesse. O cerne da defesa da Recorrente é a suposta necessidade de demonstração da interposição fraudulenta *presumida*, com a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência de recursos.

Contudo, ao contrário do que aduz a Recorrente, no presente caso a interposição fraudulenta foi *comprovada*, com a identificação da real importadora (IESA) para a qual a importadora ostensiva (LOGISTIC) realizou as operações. Senão vejamos.

Uma vez que a LOGISTIC atuou como importadora por conta e ordem da IESA, deveria ter observado os procedimentos previstos na Instrução Normativa n.º 225/2002, que exige no art. 3º a identificação do adquirente nos documentos da importação, como aquela pessoa jurídica que encomendou a mercadoria importada. Além da DI, a IESA deveria ter sido identificada na fatura comercial e no conhecimento de carga. Nos termos da disciplina da IN 225/2002, vigente à época⁶:

Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que opere por conta e ordem de terceiros será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.

Parágrafo único. **Entende-se por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado,** que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial.

Art. 2º A pessoa jurídica que contratar empresa para operar por sua conta e ordem deverá apresentar cópia do contrato firmado entre as partes para a prestação dos serviços, caracterizando a natureza de sua vinculação, à unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF), de fiscalização aduaneira, com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz.

Parágrafo único. O registro da Declaração de Importação (DI) pelo contratado ficará condicionado à sua prévia habilitação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), para atuar como importador por conta e ordem do adquirente, pelo prazo previsto no contrato.

Art. 3º O importador, pessoa jurídica contratada, devidamente identificado na DI, deverá indicar, em campo próprio desse documento, o número de inscrição do adquirente no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ).

§ 1º O conhecimento de carga correspondente deverá estar consignado ou endossado ao importador, configurando o direito à realização do despacho aduaneiro e à retirada das mercadorias do recinto alfandegado.

⁶ Atualmente disciplinada pela Instrução Normativa n.º 1.861/2018.

§ 2º A fatura comercial deverá identificar o adquirente da mercadoria, refletindo a transação efetivamente realizada com o vendedor ou transmitente das mercadorias.

Art. 4º Sujeitar-se-á à aplicação de pena de perdimento a mercadoria importada na hipótese de:

I - inserção de informação que não traduza a realidade da operação, seja no contrato de prestação de serviços apresentado para efeito de habilitação, seja nos documentos de instrução da DI de que trata o art. 3º (art. 105, inciso VI, do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966);

II - ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, do comprador ou responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros (art. 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002).

Parágrafo único. A aplicação da pena de que trata este artigo não elide a formalização da competente representação para fins penais, relativamente aos responsáveis, nos termos da legislação específica (Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 e Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990). (grifei)

Em conformidade com o diploma normativo acima transcrito e o entendimento já veiculado por este Conselho⁷, na importação por conta e ordem de terceiros, a "*trading*" é uma mera intermediária, prestadora de serviços para a consecução da atividade de importar promovendo, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquirida por outra empresa. Diferencia-se, com isso, a figura do importador por conta e ordem, como a pessoa jurídica que promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação da mercadoria, da figura do adquirente da mercadoria, como a pessoa quem contratou o serviço do importador.

A operação regular de importação por conta e ordem é realizada com recursos do próprio adquirente, mesmo que a importadora os antecipe para concretizar a importação. Assim, a origem dos recursos financeiros é do adquirente, identificado expressamente nos documentos da importação (fatura, DI etc.)

A partir de 2006, o gênero "importações para terceiros" foi subdividido em duas espécies distintas: a importação por conta e ordem de terceiros, dita acima, e a importação por encomenda, por meio da qual a empresa importadora ("*trading*") adquire mercadoria junto ao exportador no exterior e providencia sua entrada no território nacional, com a posterior revenda ao encomendante. Para o importador, a operação tem os mesmos efeitos de uma importação própria.

Na importação por encomenda, a importação é realizada com recursos próprios da importadora e a operação cambial para pagamento da importação é realizada exclusivamente em nome da importadora que a realiza. Assim, a "*trading*" está importando para destinatário certo, que determina o produto a ser importado, conforme consignado em contrato firmado entre as partes. Esta operação ainda não estava regulamentada à época de parte dos fatos envolvidos na presente autuação, tendo sido disciplinada a partir de 21/02/2006 pela Lei n.º 11.281/2006 e em 27/03/2006 pela Instrução Normativa n.º 634/2006.⁸

⁷ A título exemplificativo, vide o Acórdão n.º 3302-001.995 da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta 3ª Seção proferido no processo nº 12466.002272/2007-31 na sessão de 28/02/2013.

⁸ Atualmente disciplinada pela Instrução Normativa n.º 1.861/2018

Ambas as operações, portanto, se inserem em um gênero de importações realizadas em interesse ou para terceiros (ou seja, importador realiza a operação em interesse de um terceiro adquirente). A diferença principal entre a operação de conta e ordem da operação de encomenda é a utilização de recursos por parte do adquirente da mercadoria, sendo que na importação por encomenda o verdadeiro importador das mercadorias é a *trading*. Contudo, além da necessidade de ser identificado expressamente nas Declarações de Importação, necessário ainda que o encomendante seja previamente habilitado no SISCOMEX (IN SRF nº 455/2004). Nos termos originários da Instrução Normativa n.º 634/2006:

Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.

Parágrafo único. **Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente.**

Art. 2º O registro da Declaração de Importação (DI) fica condicionado à prévia vinculação do importador por encomenda ao encomendante, no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).

§ 1º Para fins da vinculação a que se refere o caput, o encomendante deverá apresentar à unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF) de fiscalização aduaneira com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz, requerimento indicando:

I - nome empresarial e número de inscrição do importador no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ); e

II - prazo ou operações para os quais o importador foi contratado.

§ 2º As modificações das informações referidas no § 1º deverão ser comunicadas pela mesma forma nele prevista.

§ 3º Para fins do disposto no caput, o encomendante deverá estar habilitado nos termos da IN SRF nº 455, de 5 de outubro de 2004. (grifei)

De forma sintética, diferencia-se as duas operações de importações de terceiros após fevereiro/2006:

Importação por Conta e Ordem de Terceiros	Importação por Encomenda
"Trading" é intermediadora (prestadora de serviços)	"Trading" é a real importadora
Operação realizada com recursos do adquirente	Operação realizada com recursos da "trading"
Câmbio fechado pelo adquirente	Câmbio fechado pela "trading"
Contrato de importação por conta e ordem	Contrato de importação por encomenda

Atentando-se para o caso em tela, observa-se que a documentação suporte apresentada pela fiscalização indica com clareza que, não obstante a operação tenha sido indicada na Declaração de Importação como importações próprias da LOGISTIC, essas operações foram, na verdade, importações por conta e ordem da IESA (ora Recorrente), verdadeira adquirente das mercadorias, que negociou as mercadorias no exterior e arcava com os custos e com o risco da operação.

Essa confirmação pode ser extraída em especial do contrato firmado entre a LOGISTIC e a IESA “*CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS E OUTRAS AVENÇAS*” (e-fls. 693-698). O próprio título

do contrato já evidencia a natureza das importações realizadas pela LOGISTIC em interesse e por conta e ordem da IESA. Ademais, a cláusula quarta deste contrato indica expressamente que a importação seria por conta e ordem da IESA, quem era responsável pela negociação das mercadorias no exterior, fornecendo à LOGISTIC “*todas as informações e documentos necessários à importação das mercadorias*”:

CLÁUSULA QUARTA - OBRIGAÇÕES ENCOMENDANTE/ADQUIRENTE

4.1 — São obrigações do ENCOMENDANTE/ADQUIRENTE:

- a) **fornecer à IMPORTADORA POR CONTA E ORDEM até a data máxima da remessa da Ordem de Compra importação ao Exportador, todas as informações e documentos necessários à importação das mercadorias**, formalizando-as nos termos da minuta em anexo 01.
- b) **adquirir** e efetuar o pagamento à IMPORTADORA POR CONTA E ORDEM de todas as mercadorias importadas e nacionalizadas, além de todas as despesas e impostos incidentes, mesmo em caso de não aceitação, seja qual for a razão da recusa. Caso o ENCOMENDANTE/ADQUIRENTE queira reexportar a mercadoria, arcará com todos os custos e despesas incorridos pela IMPORTADORA POR CONTA E ORDEM.
- c) **responsabilizar-se inteiramente pelo fornecimento da classificação fiscal das mercadorias ou dos dados técnicos necessários para tanto**, inclusive para fins de revisão dos processos de importação e nacionalização perante os órgãos da Fazenda Nacional e demais competentes.
- d) indicar por escrito o local de entrega e recebimento das mercadorias.
- e) efetuar a contratação ou transporte do produto, do porto ao seu estabelecimento, quando o Frete interno for de sua responsabilidade. (e-fl. 695 - grifei)

Ora, segundo o conceito identificado no art. 1º, parágrafo único da Instrução Normativa n.º 225/2002, já transcrito acima, antes da criação da figura da importação por encomenda entendia-se “*por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, **em seu nome**, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria **adquirida por outra**, em razão de contrato previamente firmado*”. Assim, para caracterizar uma operação por conta e ordem bastava a realização da importação por uma pessoa (importador), em seu nome, em interesse de outra pessoa (adquirente). Por isso, inclusive, que a Declaração de Importação trazia as informações do “*Importador*” e do “*Adquirente*” em campos distintos.

Nesse sentido, os recursos empregados na operação não eram considerados um critério relevante para caracterizar a importação por conta e ordem, ainda que fossem relevantes para atrair a presunção de interposição fraudulenta (quando, apesar da importação ser declarada como própria, o importador não tivesse os recursos para realizar a operação). Somente por meio da Lei n.º 11.281/2006 que a legislação passa a distinguir as operações realizadas em interesse de terceiros em razão dos recursos empregados, considerando a importação por conta e ordem como aquela realizada com recursos do adquirente e a importação por encomenda aquela realizada com recursos da própria importadora.

Desta forma, com fulcro em provas acostadas ao Auto de Infração, a fiscalização demonstrou que a empresa IESA seria a real adquirente das mercadorias importadas pela LOGISTIC. A IESA, portanto, foi ocultada como real compradora e responsável pela operação mediante simulação, configurando a hipótese de dano ao Erário prevista no art. 23, V do Decreto-lei n.º 1.455/1976, passível de punição com a pena de perdimento das mercadorias (§1º),

convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria não localizada ou que tenha sido consumida (§ 3º). Na redação vigente à época da lavratura da autuação, transcrita no relatório fiscal:

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) (grifei)

Correta, portanto, a aplicação da pena de perdimento proposta pela fiscalização com fulcro no art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455/1976.

Aqui importante salientar que, ao contrário do que pretende a Recorrente, a fiscalização não fundamentou a autuação no §2º do art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455/1976, relacionado à interposição fraudulenta presumida, para a qual seria necessário procedimento específico por parte da Receita Federal para demonstrar a não comprovação de origem dos recursos. No presente caso, a fiscalização confirmou a interposição fraudulenta de terceiro, com a identificação clara do importador oculto (IESA), camuflado pela documentação da importação que não refletiu a operação efetivamente realizada. Assim, ao contrário do que aduz a Recorrente, não foi relevante no presente caso a comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos pela Recorrente como importadora ostensiva (LOGISTIC).

Acresce-se ainda que, ao contrário do que pretende a Recorrente, o dano ou prejuízo ao erário decorre da expressa previsão legal do art. 23, V, do Decreto-lei n.º 1.455/1976, que indica que o dano ocorre quando da ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação de importação.

De toda forma, a fiscalização buscou identificar a vantagem aferida na operação para a IESA especificamente quanto ao recolhimento do IPI, por não ter sido equiparado a estabelecimento industrial. Essa alegação somente busca respaldar o interesse da IESA na operação, não o dano que o erário teria sofrido.

Nesse sentido, nega-se provimento ao Recurso Voluntário quanto às alegações em torno da suposta inocorrência de interposição fraudulenta no presente caso.

Além da interposição de pessoas na importação, a fiscalização identificou igualmente a ocorrência de subfaturamento a partir das faturas internacionais localizadas que traziam o nome da IESA (valor da transação). Como relatado pela fiscalização:

Os elementos de fato das transações comerciais, referentes à DI 05/0066517-0, ficaram perfeitamente caracterizados a partir das faturas localizadas, que registram os reais valores e empresas envolvidas.

No caso da DI 05/0045503-6 os principais itens constaram nas faturas internacionais localizadas, as demais mercadorias, cujos preços não puderam ser localizados nas faturas internacionais referentes à DI 05/0066517-0, dado a inexistência de outros elementos que permitissem a sua valoração através de outros métodos, e por não apresentarem valor muito representativo, foram considerados na mesma forma declarados.

Foi possível, portanto, como fartamente comprovado nesta descrição de fatos, a reconstituição das principais operações comerciais, efetivamente realizadas, e identificar com total segurança os verdadeiros intervenientes, comprador, vendedor, bem como os preços efetivamente praticados, nos produtos mais significativos.

Dessa forma, o método do valor de transação (1º Método de Valoração), pôde ser preservado, uma vez que os elementos essenciais para sua aplicação estão presentes.

Sendo assim, desqualificamos as faturas internacionais apresentadas nos registros das DI's, por terem sido emitidas de forma fraudulenta, se apresentando de forma simulada sem as reais condições de negociação e o real importador, além de registrarem preços absurdamente subfaturados. Desqualificadas as Faturas internacionais, passamos a aproveitar, para efeito de base de cálculo e demais gravames, os preços identificados na ação fiscal (em alguns casos os mesmos declarados), como os reais preços negociados, conforme os documentos que especificamos. O valor do frete foi considerado na mesma forma declarado. Demonstramos a seguir, DI a DI e item a item, os valores declarados em comparação com os valores realmente praticados (valores de transação), identificando o nível do subfaturamento praticado pelos intervenientes, vez que pôde ser mantido o primeiro método de valoração aduaneira, pois para quase todas as mercadorias envolvidas os verdadeiros valores de transação foram identificados, destacando os principais documentos que comprovam os ilícitos e ainda indicando o total dos impostos não recolhidos em absoluta fraude à legislação vigente, como segue:

❖ DI - 05/0045503-6 (fls. 131 a 189):- (...)

Essa declaração de importação foi registrada indicando como importadora a empresa LOGISTIC, agindo por sua conta e risco, e como exportadora a empresa IMPORTACIONES ELETRODOMESTICAS.

Na ação fiscal foram localizadas as faturas internacionais 204242 E 64198, tidas como efetivamente emitidas pelo real exportador WOLF APPLIANCES COMPANY, que registram a verdadeira transação internacional, onde constaram a exportadora e a real importadora e compradora das mercadorias no exterior, a empresa IESA. Sendo assim a fatura internacional declarada, foi descaracterizada por fraude na sua emissão.

Percentual do valor declarado 52,87% e conseqüente subfaturamento de 47,13%.

1 Total dos impostos não recolhidos R\$ 31.121,77;

1 Valor subfaturado R\$ 60.142,70;

> As faturas internacionais 204242 e 64198 (fls. 156 a 166), fidas como emitidas pela exportadora WOLF APPLIANCES COMPANY, registram em "SHIP TO" a

empresa IESA e em "SOLD TO" a empresa IMPORTACIONES ELETRODOMESTICAS AS DE CV.

> Relação dos documentos que registram os preços considerados nos diversos itens valorados: [RELAÇÃO DE FATURAS INTERNACIONAIS] (...)

❖ DI - 05/0066517-0 (fls. 192 a 279): (...)

Essa declaração de importação foi registrada indicando como importadora a empresa LOGISTIC, agindo por sua conta e risco, e como exportadora a empresa IMPORTACIONES ELETRODOMESTICAS.

Na ação fiscal foram localizadas as faturas internacionais 211232, 69326, 69045, 68935, 68705, 68269, 67903, 66113, 65738, 210703, 209098 e 210157, tidas como efetivamente emitidas pelo real exportador WOLF APPLIANCES COMPANY, que registram a verdadeira transação internacional, onde constaram a exportadora e a real importadora e compradora das mercadorias no exterior, a empresa IESA. Sendo assim a fatura internacional declarada, foi descaracterizada por fraude na sua emissão.

1 Percentual do valor declarado 51,92% e conseqüente subfaturamento de 48,08%. 1 Total dos impostos não recolhidos R\$ 30.565,03; 1 Valor subfaturado R\$ 59.464,04;

> As faturas internacionais 211232, 69326, 69045, 68935, 68705, 68269, 67903, 66113, 65738, 210703, 209098 e 210157 (fls. 227 a 264), tidas como emitidas pela exportadora WOLF APPLIANCES COMPANY, registram em "SHIP TO" a empresa IESA e em "SOLD TO" a empresa IMPORTACIONES ELETRODOMESTICAS AS DE C V.

> Relação dos documentos que registram os preços considerados nos diversos itens valorados: : [RELAÇÃO DE FATURAS INTERNACIONAIS]

(e-fls. 433/438)

Observa-se, portanto, que a fiscalização considerou os documentos localizados na empresa LOGISTIC que evidenciavam a negociação feita pela IESA no exterior, considerando esse como o valor a ser faturado em conformidade com o 1º método de valoração aduaneira: valor da transação.

Neste ponto, a Recorrente não traz qualquer alegação concreta que fossem suscetíveis à desconstruir a prova obtida pela fiscalização de que os valores indicados nas declarações de importação não representaram a realidade das transações. A empresa apenas sustenta que caberia uma realização de exame conclusivo, com a aplicação dos métodos substitutivos e sequenciais, para desconsiderar o valor da fatura. Afirma ainda que as faturas comerciais não seriam documentos essenciais ao embarque ou desembarque.

Contudo, a fiscalização se baseou no próprio valor de transação, considerando os valores negociados pela IESA no exterior, conforme documentos que foram localizados na empresa LOGISTIC. Apenas para garantir uma visualização clara do documento no qual a fiscalização se baseou, vejamos a cópia da fatura 210157 referenciada pela fiscalização no relato fiscal quanto à DI 05/0066517-0 (e-fl. 661):

DEC-04-0094 10:48PM FROM-SUB ZERO FREEZER CO
SUB ZERO
P.O. Box 44139 Madison, WI 53744-4139

4008 441 0818
22216 Network Place
Chicago, IL 60675-1222

7-884 P.041/042 39-8881
210157 1

Telephone: (608) 271-2333
DATE 11/16/04
DUE ON 1/15/05

EXPORT Y CURRENCY USD

TERMS NET 60
SELLER ID 39-0742970

SHIP TO: IESA ELECTRODOMESTICOS - BRASIL
RUA JOSE MANUEL DE OLIVEIRA 68
04730000 VERGEM GRANDE PAULIST
SAO PAULO 01441-001
Brasil

SOLD TO: IMPORTACIONES
ELECTRODOMESTICAS SA DE C V
MONTES DE LOS OLIVOS 326
SANTA CATARINA, N.L. 66350
MEXICO

CUSTOMER	ORDER	SLS REP	P. O. NUMBER	P.O. REV.
1 1005000	00 751943	2	261004	

SHIP NO.	SHIPPING INSTRUCTIONS	SHIP DATE	SHIP WEIGHT
324510	Stock Free Carrier	11/16/04	.000 LB

ITEM NUMBER/DESCRIPTION	U/M	QUANTITY/PRICE	NET SALES AMT.
Reference order number CMN-JOSE CONTACT NAME: ALEXANDRA GUINDOA PHONE # 956.791.2204 ***** CUSTOMER PAPERWORK NEEDED PLEASE WAIT FOR CUSTOMER PAPERWORK BEFORE SHIPPING *****			
FP46840LH/2 FRL 6X24 GLS LCK, R, ORR, CLASSIC PARTS OF REFRIGERATOR FREEZERS DOOR ASSEMBLIES COUNTRY OF ORIGIN: US HTS#.....: 8418994002	EA	2.000 320.000	640.00
FP71490D/8 FRL NET 26.63X30X4, ORR, CLASSIC PARTS OF REFRIGERATOR FREEZERS DOOR ASSEMBLIES COUNTRY OF ORIGIN: US HTS#.....: 8418994002	EA	3.000 450.000	1,350.00

NET SALES
MISC. CHARGES
FREIGHT
TAXES

TERMS DISCOUNT

AMOUNT DUE

DOCUMENTO RETIDO NA SEDE DA
EMPRESA CONF. TERMO FISCAL
CONTRIBUENTE

3183

Os destaques em vermelho acima evidenciam que na negociação no exterior quem figurava como importador era a empresa IESA, os valores que foram negociados e que este documento foi obtido na sede da empresa LOGISTIC. E, conforme identificado pela fiscalização, os valores negociados constantes destas faturas foram superiores aos valores constantes da declaração de importação. Assim, o valor da transação (1º método de valoração aduaneira) não foi observado, estando demonstrado o subfaturamento.

Não foi sequer necessário adentrar nos demais métodos, vez que foram consideradas as informações localizadas pela fiscalização nas negociações das mercadorias no exterior.

Neste ponto cumpre mencionar que, ao contrário do que aduz a Recorrente, a fatura comercial é essencial na operação de importação por conta e ordem de terceiros. Consoante transcrito acima na disciplina prevista à época da IN 225/2002, na fatura comercial é relevante por ser o documento no qual se identifica o adquirente da mercadoria e refletindo a transação efetivamente realizada. Vejamos novamente o exato teor daquela instrução (art. 3º, §2º):

Art. 3º O importador, pessoa jurídica contratada, devidamente identificado na DI, deverá indicar, em campo próprio desse documento, o número de inscrição do adquirente no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ).

§ 1º O conhecimento de carga correspondente deverá estar consignado ou endossado ao importador, configurando o direito à realização do despacho aduaneiro e à retirada das mercadorias do recinto alfandegado.

§ 2º A fatura comercial deverá identificar o adquirente da mercadoria, refletindo a transação efetivamente realizada com o vendedor ou transmitente das mercadorias.

E a ocorrência do subfaturamento, em si, não foi negado pela Recorrente, que apenas afirma que se houve subfaturamento, quem teria praticado foi a LOGISTIC e não a IESA. (e-fl. 1.041)

Desta forma, restou demonstrado nos autos que a efetiva importadora das mercadorias foi a empresa IESA, quem negociou no exterior as mercadorias em valores superiores aos que foram informados na DI pela importadora ostensiva LOGISTIC. Assim, confirma-se a simulação na documentação da importação das mercadorias que indicaram a empresa LOGISTIC como importadora própria, ocultando o real comprador das mercadorias e efetivo responsável pela operação de importação (IESA) e ocultando o valor da real transação realizada. A simulação foi vislumbrada em conformidade com o art. 167, §1º, II, do Código Civil:

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: (...)

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; (grifei)

A atuação em desconformidade com o ordenamento jurídico, com práticas simuladas, não se confunde com a liberdade de atuação das empresas da livre iniciativa como alega a empresa.

Com isso, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário nestes pontos.

II.2. DA SUJEIÇÃO PASSIVA DA EMPRESA IESA

Neste item, a inconformidade da empresa IESA se centra na impossibilidade de se atribuir responsabilidade solidária à ela quanto ao imposto de importação, vez que “somente

aquele que constar como tendo realizado a importação (registro da declaração de importação) deve ser considerado como sujeito passivo” (e-fl. 1.042) e por ter agido de boa-fé quanto à alegação de interposição fraudulenta.

Primeiramente, esclareça-se que a IESA não foi considerada como contribuinte do Imposto de Importação, como se poderia denotar da defesa da Recorrente, mas sim como responsável solidário. A hipótese de responsabilidade solidária na qual a fiscalização enquadrou a IESA para a cobrança dos tributos foi o art. 124, I, do CTN, como se depreende do relatório fiscal:

Contribuintes e/ou responsáveis podem ser co-obrigados. Neste sentido, de acordo com o CTN:

"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.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem."

Tendo em vista essas notas relativas à sujeição passiva, vejamos a que conduz o que se mostra neste procedimento fiscal, acerca das operações de importação em análise que padecem de vício relativo à ocultação do sujeito passivo. Neste contexto, avulta o cuidado na identificação do sujeito passivo, pois na ocultação do sujeito passivo por interposição fraudulenta, o que se dá é simulação tributária por transferência subjetiva, isto é, estima-se que da aplicação do critério subjetivo que permitiria levar a bom termo a sujeição passiva, surja um outro que não aquele que deveria ser obrigado ou o que é o caso concreto, surja apenas um dos obrigados ao pagamento dos tributos, ocultando-se justamente aquele que demonstra a capacidade contributiva. Como se demonstra, as empresas LOGISTIC e IESA (COMPRADORA DAS MERCADORIAS - REAL IMPORTADORA) simularam operações de comércio exterior, declarando que a LOGISTIC agia por conta e risco próprio (importação direta).

Dessa forma não se pode suscitar qualquer dúvida na solidariedade entre as empresas IESA e LOGISTIC, a primeira foi quem comprou as mercadorias no exterior e dessa forma foi a responsável pela sua internação em território nacional, e a segunda que se intitulou importadora, assumiu a responsabilidade pela declaração registrada no SISCOMEX, e, através de seu despachante, apresentou documentos materiais e/ou ideologicamente falsos, para fazer crer na simulação engendrada.(e-fl. 410)

Antes de trazer considerações específicas do caso concreto, cabe-me fazer maiores digressões quanto ao que se entende por "*interesse comum*" para fins de aplicação do dispositivo em tela.

Como delineado pela doutrina pátria, o dispositivo legal em questão consagra a chamada solidariedade de fato, quando duas ou mais pessoas realizam o mesmo fato gerador, possuindo, por conseguinte, interesse comum nessa situação. Na certa lição da Conselheira Júnia Roberta Gouveia Sampaio, em manifestação doutrinária sobre o art. 124, I, do CTN:

(...) a expressão "interesse comum" não pode ser tomada como interesse econômico ou social. **É fundamental que exista interesse jurídico comum que ocorre a partir de direito e deveres idênticos, entre pessoas situadas no mesmo pólo da relação jurídica. Em outras palavras, as pessoas que se encontram no mesmo pólo da regra**

matriz de incidência ocupam a posição de contribuintes e não de responsáveis tributários.⁹ (grifei)

São igualmente claras as lições de Renato Lopes Becho em relevante estudo sobre o tema da responsabilidade tributária dos sócios, trazendo inclusive um exemplo da solidariedade de fato:

Que é ter interesse comum no fato gerador? Parece-me ser quando há mais de uma pessoa ocupando o mesmo pólo da relação jurídica (agora não de natureza tributária). Especifiquemos melhor. **Há situações econômicas em que mais de uma pessoa ocupa uma mesma posição em relação a outras. É o que ocorre na copropriedade. Quando houver mais de um proprietário (contribuinte), haverá solidariedade entre eles.**¹⁰ (grifei)

Assim, para o enquadramento na regra do art. 124, I, do CTN, necessário que a fiscalização comprove a realização conjunta do fato gerador pelo autuado e correspondentes solidários, com uma verdadeira atuação negocial conjunta. Não basta, portanto, que seja verificado um mero interesse econômico no fato gerador¹¹, mas sim um vínculo jurídico que implica na realização conjunta do fato descrito na lei (da hipótese tributária) por duas ou mais pessoas.

Nesse sentido são as manifestações deste E. Conselho, como se depreende, a título exemplificativo, dos julgamentos da Câmara Superior, da 1ª Seção e desta Douta Turma:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Exercício: 2003, 2004 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I, DO CTN. INTERESSE COMUM. CABIMENTO. **Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, I, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados não apenas ostentavam a condição de sócios de fato da autuada, como estabeleceram entre ela e outras empresas de sua titularidade atuação negocial conjunta.** (...) Recurso Especial do Procurador Provido. Recurso Especial do Contribuinte Negado. (Número do Processo 10680.015517/2008-19 Data da Sessão 14/06/2016 Relatora Adriana Gomes Rego Acórdão n.º 9101-002.349 - grifei)

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. NÃO DEMONSTRAÇÃO. **A imputação de responsabilidade, com suporte no inciso I do art. 124 do CTN, é imprescindível se demonstre o interesse comum dos envolvidos na situação constitutiva do fato gerador.** (...). (Número do Processo

⁹ SAMPAIO, Júnia Roberta Gouveia. A responsabilidade tributária nos grupos econômicos. In: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MURICI Gustavo Lanna; RODRIGUES, Raphael Silva (Orgs.). O cinquentenário do código tributário nacional. v. 1. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017. p. 584

¹⁰ BECHO, Renato Lopes. A Responsabilidade Tributária dos Sócios tem Fundamento Legal? RDDT 182, p.107, novembro/2010.

¹¹ "TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. LEGITIMIDADE PASSIVA. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. SÚMULA 7/STJ. 1. **A jurisprudência do STJ entende que existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.** 2. A pretensão da recorrente em ver reconhecido o interesse comum entre o Banco Bradesco S/A e a empresa de leasing na ocorrência do fato gerador do crédito tributário encontra óbice na Súmula 7 desta Corte. Agravo regimental improvido." (AgRg no AREsp 21.073/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 18/10/2011, DJe 26/10/2011 - grifei)

11516.723668/2013-68 Data da Sessão 09/08/2016 Relator Helio Eduardo de Paiva Araújo Nº Acórdão 1301-002.096 - grifei)

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI Período de apuração: 01/07/2010 a 06/02/2012 (...) **RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA O interesse comum indicado no artigo 124, I do CTN, que obriga solidariamente as pessoas, não decorre do interesse econômico no resultado, assim entendido o proveito da situação que constitui o fato gerador, mas sim da solidariedade jurídica, que decorre da realização conjunta da situação que constitui o fato gerador.** (...) Recursos voluntários e de ofício negados. (Número do Processo 10314.727087/2014-90 Data da Sessão 26/04/2016 Relator Jorge Olmiro Lock Freire Nº Acórdão 3402-003.010 - grifei)

Atentando-se para o caso em tela, vislumbra-se que a fiscalização comprovou a existência de interesse comum da empresa IESA, evidenciando que essa empresa realizou o fato gerador do imposto de importação juntamente com a importadora ostensiva LOGISTIC, por meio de uma atuação negocial conjunta.

A fiscalização trouxe provas para evidenciar que a IESA seria a efetiva importadora das mercadorias, importadora real, demonstrando para essa pessoa jurídica a ocorrência de interesse jurídico suscetível à atrair a regra do art. 124, I, do CTN. Assim, não há qualquer equívoco na sujeição passiva da empresa IESA quanto aos tributos incidentes da importação, inclusive o imposto de importação que foi objeto de defesa pela Recorrente.

Ademais, a responsabilidade da importadora oculta pela infração cometida no caso da importação simulada realizada por conta e ordem encontra respaldo no inciso V do art. 95 do Decreto-lei n.º 37/1966, no qual se respaldou a fiscalização, nos seguintes termos:

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) (grifei)

Em conformidade com o art. 94, §2º do Decreto-lei n.º 37/66, “**salvo disposição expressa em contrário**, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”. (grifei) Uma exceção a esta regra consta do art. 23, V do Decreto-lei n.º 1.455/76, aplicado no presente caso, por ser uma hipótese que efetivamente atrai a subjetividade, o dolo, da conduta fraudulenta. Nas palavras da Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz no Acórdão 3402-003.443:

Desse modo, a própria legislação aduaneira coloca que a responsabilidade pelas infrações é objetiva, a não ser que a própria lei traga regra em sentido diverso. **Tendo sido qualificada pelo artigo 23, inciso V a conduta como dolosa, através da configuração de fraude ou simulação, para a tipificação da ocultação de terceiros e consequente pena de perdimento, estas não podem ser afastadas do tipo infracional em questão**

Contudo, no presente caso, inexistente a alegada boa-fé da IESA ou uma suposta ausência de dolo. Como evidenciado pela fiscalização, o nome da empresa constava das negociações no exterior, tendo procedido com a importação por meio de pessoa jurídica

interposta consoante contrato firmado com a empresa LOGISTIC, sem realizar o procedimento formalmente exigido pela Administração Pública para a nacionalização das mercadorias.

Diante do exposto, cabe ser mantida a empresa IESA no polo passivo da presente autuação.

III – DAS IRREGULARIDADES DOS CÁLCULOS, DA MULTA APLICADA E DA TAXA SELIC

De forma geral, sustentou a Recorrente a irregularidade nos cálculos, vez que aplicado dispositivo revogado pela Lei n.º 11.488/2007 (“inciso II da Lei n.º 4.502/64, com redação dada pelo artigo 45 da Lei n.º 9.430/96” – e-fl. 1.045) e a desproporcionalidade e irrazoabilidade da multa aplicada e a ilegalidade e inconstitucionalidade da taxa SELIC.

Primeiramente, observa-se que a r. decisão recorrida já evidenciava que não foi possível identificar qual irregularidade no cálculo a empresa Recorrente se refere, vez que não há uma demonstração de equívocos que teriam sido cometidos pela fiscalização:

Com relação à alegada irregularidade no cálculo apresentado pela fiscalização, e que esta utilizou valores totalmente disparatados e aleatórios para cálculo das diferenças dos respectivos tributos, além de impor multa cuja aplicação não tem mais previsão legal (inciso II da Lei n.º 4.502/64, com redação dada pelo artigo 45 da Lei n.º 9.430/96, revogado pela Lei n.º 11.488/07), cumpre esclarecer que não se vislumbra tais irregularidades na autuação.

Às folhas 47 a 50 a fiscalização apresenta planilhas indicando exatamente quais foram os valores considerados, bem como indica especificamente o documento onde consta o registro que serviu de base para a reavaliação, não se tratando de valores aleatórios ou disparatados, estando devidamente fundamentados em fatura internacional que foi obtida junto à empresa LOGISTIC NETWORK TECHNOLOGY COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO S/A., havendo nítida vinculação entre os dados consignados em tais documentos e os objeto de análise no presente caso, não se vislumbrando as imprecisões citadas nas peças de impugnação. (e-fls. 958/959)

E essa situação perdurou no Recurso Voluntário, vez que a Recorrente alegou, de forma geral nesse ponto:

67. Outro ponto que não pode ser deixado de lado é a ilegalidade cometida pela AUTORIDADE FISCAL no tocante à forma de cálculo das alegadas diferenças relativas aos tributos supostamente devidos, quais sejam: IMPOSTOS SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS, IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E MULTA, CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL e da CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL.

68. Essa ilegalidade consiste da utilização de **valores totalmente disparatados e aleatórios para cálculo das diferenças dos respectivos tributos**, além de impor multa (inciso II da Lei n.º 4.502/64, com redação dada pelo artigo 45 da Lei n.º 9.430/96) **cujas aplicação não tem mais previsão legal**, eis que revogada pela Lei n.º 11.488 de 2007.

69. Em suma, tal procedimento, adotado pela AUTORIDADE FISCAL aumentou e muito eventual valor devido por conta da autuação, o que se afigura ato flagrantemente ilegal, propiciando o enriquecimento ilegal do fisco. (e-fl. 1.045)

Assim, não é possível identificar qualquer inconformidade nos valores autuados, vez que a Recorrente não aponta qualquer inconsistência concreta em sua peça de defesa.

Especificamente quanto a multa aplicada, observa-se que a fiscalização a qualificou em razão da sonegação e fraude identificadas na declaração da importação. Como apontado pela fiscalização:

O presente procedimento fiscal é farto de elementos que comprovam de forma inequívoca que a prática de declarações inexatas quanto aos preços efetivamente praticados, das quais decorreram as faltas de pagamentos dos tributos, são frutos de ações praticadas, com dolo, pelos importadores envolvidos, que, intencionalmente, promoveram modificações das características essenciais dos fatos geradores das obrigações tributárias principais. Foi assim no subfaturamento, em que os verdadeiros valores de transação das operações foram ocultados pela utilização de documentos produzidos artificialmente, materialmente ou ideologicamente falsificados, com a inserção de valores inferiores aos reais.

Estão presentes, portanto, nos atos praticados pelos importadores, a sonegação e a fraude, uma vez que os preços das mercadorias, elementos básicos para a apuração dos impostos devidos, foram alterados intencionalmente em todos os itens declarados. (e-fl. 443 - grifei)

Ora, a Lei n.º 11.488/2007 não revogou a hipótese de qualificação da multa em hipótese de sonegação. Com efeito, sua previsão permaneceu no art. 44, §1º, da Lei n.º 9.430/96, que expressa:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.
(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Assim, a multa de 150% aplicada no presente caso, qualificada pela existência de sonegação na forma do art. 71 da Lei n.º 4.502/1964¹² não foi revogada pela Lei n.º 11.488/2007 como aduzido pela Recorrente, não cabendo se falar que essa penalidade não possui mais fundamento legal.

Por fim, não cabe se falar nesta seara em razoabilidade, proporcionalidade ou confiscatoriedade dessa penalidade ou mesmo da inconstitucionalidade da taxa SELIC, em conformidade com a Súmula CARF n.º 2, segundo a qual “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Especificamente quanto a taxa SELIC, aplicável ainda a súmula CARF n.º 4, que expressa:

¹² Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Assim, cabe ser negado provimento ao Recurso Voluntário nestes pontos.

IV – CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de não conhecer do Recurso Voluntário da empresa LOGISTIC, por intempestivo, e negar provimento ao Recurso Voluntário da empresa IESA.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne