



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

Processo nº 12466.003363/2006-11
Recurso nº 503.148 Voluntário
Acórdão nº 3802-00.245 – 2ª Turma Especial
Sessão de 23 de agosto de 2010
Matéria Multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria - Interposição fraudulenta de terceiros no comércio exterior
Recorrente CENTRO PORTUÁRIO COM. IMP. EXP. LTDA. E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 18/09/2006

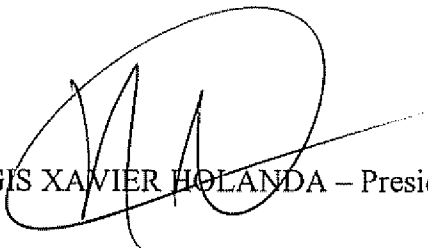
IMPORTAÇÃO. UTILIZAÇÃO DE RECURSOS DE TERCEIRO OCULTO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. DANO AO ERÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO REAL ADQUIRENTE DA MERCADORIA.

Caracteriza interposição fraudulenta a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro oculto na operação, real adquirente da mercadoria, que responde solidariamente pela infração. Dano ao Erário materializado, 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.

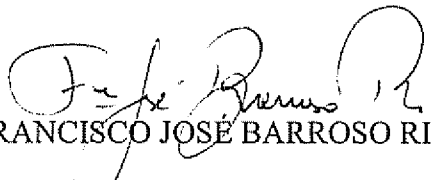
Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


REGIS XAVIER HOLANDA – Presidente.





FRANCISCO JOSÉ BARROSO RIOS - Relator.

FORMALIZADO EM: 14/09/2010.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Regis Xavier Holanda, Francisco José Barroso Rios, Adélcio Salvalágio, Alex Oliveira Rodrigues de Lima, Mara Cristina Sifuentes (Suplente) e Tatiana Midori Migiyama (Suplente). Ausente o Conselheiro Luis Alberto Pinheiro Gomes e Alcoforado.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 2ª Turma da DRJ Florianópolis (fls. 147/151-v), a qual, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento formalizado contra a recorrente, nos termos do Acórdão nº 07-16.823, proferido em 22 de junho de 2009.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório objeto da decisão recorrida, a seguir transcrito na sua integralidade:

Versa o presente processo sobre Auto de Infração lavrado contra a empresa em epígrafe, com vistas à constituição de crédito tributário referente a conversão da pena de perdimento em multa no valor total de R\$ 495.289,00, dada a impossibilidade de realizar a apreensão das mercadorias importadas pelo real adquirente, que figura na presente autuação como responsável solidário pelo pagamento da mencionada penalidade pecuniária, no caso, a empresa denominada LITA 2003 COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA (CNPJ n.º 05.816.790/0001-00).

Segundo consta dos autos, às fls. 02 a 12, a empresa CENTRO PORTUÁRIO COM. IMP. EXP. LTDA foi submetida ao procedimento especial de fiscalização de que trata a Instrução Normativa (IN) SRF n.º 228, de 2002, onde foram constatadas a falta de comprovação da integralização de capital consignada em seis alterações do contrato social, cuja subscrição montava a cem mil reais em 24/10/2005, e, bem assim, a simulação nas operações realizadas por conta própria implicando a ocultação dos verdadeiros adquirentes das mercadorias importadas.

Mais precisamente, relata a autoridade aduaneira que, muito embora o contribuinte CENTRO PORTUÁRIO tenha declarado que suas atividades são suportadas por recursos próprios, financiamentos de fornecedores e linha de crédito bancário, sem que discriminasse valores, prazos e condições de contratação de tais recursos, foi verificado que o montante do alegado financiamento obtido junto ao Banco de Desenvolvimento do Espírito Santo S/A – BANDES totalizou, em 2004, o valor líquido de R\$ 318.180,17 e, em 2005, o valor líquido de R\$ 697.264,69, ao passo que o dispêndio realizado com importações próprias efetivadas nesses dois anos, foi, respectivamente, da ordem de R\$ 1.104.207,00 e R\$ 4.755.142,00, pelo que se concluiu, em face da insuficiência dos valores financiados pelo banco, que existiam outras fontes de financiamento da atividade do contribuinte.

A partir disso, a fiscalização identificou, na documentação apresentada pelo CENTRO PORTUÁRIO, a transferência de recursos com origem em outras pessoas jurídicas, classificados por este contribuinte como "clientes nacionais", que eram coincidentes, em datas e valores, com os dispêndios realizados nas operações de importação, tais como tributos, câmbio e outras despesas, em razão do que verificou que, na verdade, os recursos antecipados pelos reais adquirentes das mercadorias foram a fonte

de financiamento que suportaram as importações realizadas pela empresa CENTRO PORTUÁRIO.

No caso das mercadorias adquiridas pela LITA 2003 COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA, a autoridade aduaneira demonstra essa vinculação através de planilha colacionada às fls. 15 e 16 do processo, e que, segundo relata, é representativa dos lançamentos contábeis apurados na documentação da empresa CENTRO PORTUÁRIO, aduzindo ter encontrado, dentre essa documentação, dossiê relativo à DI n.º 05/1106804-7 contendo planilha que, mantida pela CENTRO PORTUÁRIO, indica a relação de despesas incorridas na referida importação, as quais totalizaram o montante de R\$ 141.322,00 que, somadas ao valor do câmbio antecipado contratado em 19/07/2005, perfazem um custo de R\$ 294.228,20, ao passo que a nota fiscal de saída para o pretense cliente LITA, emitida em 26/10/2005, apresenta o valor total de R\$291.261,47, pelo que concluiu que os preço de venda das mercadorias sequer incluiu a margem de lucro do vendedor e nem mesmo cobriu as despesas relacionadas (sic), situação essa incompatível com a atividade comercial, mas que é explicada pela ocultação do real adquirente das mercadorias, tendo este suportado todos os custos da mencionada importação.

Neste quadro, afirma a fiscalização que os denominados "clientes nacionais" da empresa CENTRO PORTUÁRIO, dentre eles a mencionada empresa LITA, forneceram recursos monetários antecipadamente, conforme registrado em contas bancárias e lançamentos contábeis, inclusive, a título de "adiantamento de clientes", possibilitando, então que a CENTRO PORTUÁRIO registrasse as declarações de importação como se fossem operações por conta própria, efetuasse os pagamentos necessários para a nacionalização das mercadorias, e emitisse notas fiscais de compra (entrada) e venda (saída), remetendo, em seguida, as mercadorias importadas para seus reais adquirentes, ou a outras pessoas a quem estes determinaram que fossem remetidas.

Em razão disso, concluiu a autoridade aduaneira que, ao declarar tais importações como operações realizadas em seu próprio nome, a empresa CENTRO PORTUÁRIO simulou a realização de uma transação comercial por conta própria, mas que, na realidade, ocorreu com a participação de empresas nacionais que permaneceram ocultas, o que caracteriza a situação prevista no art. 27 da Lei n.º 10.637, de 2002, segundo a qual a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiros presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos artigos 77 a 81 da MP n.º 2.158-35, de 2001.

Dado este contexto, concluiu também a fiscalização que, ao perpetrar a mencionada simulação, a empresa CENTRO PORTUÁRIO descaracterizou os reais adquirentes das mercadorias importadas da condição de equiparados a estabelecimento industrial, fazendo com que os mesmos deixassem de ser contribuintes de IPI na saída da mercadoria, quando o preço estaria efetivamente majorado pela margem de lucro do verdadeiro comprador. De outro lado, a verdadeira operação realizada, e que caracteriza uma intermediação de venda, deixou de ser tributada pelo Imposto de Renda e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, incidentes sobre os ganhos obtidos com a prestação do serviço, além de ter deixado também de ser tributada pelo Imposto sobre Serviços, causando prejuízo à Fazenda Municipal de Vitória (ES).

Em outro plano, aduz o Fisco que tal simulação também evita que os reais adquirentes das mercadorias importadas tenham que se apresentar perante a fiscalização aduaneira, de molde a comprovar sua regularidade e sua capacidade operacional e financeira, a fim de serem habilitados como operadores de comércio exterior, além do que interessa, de outro lado, à empresa CENTRO PORTUÁRIO realizar o maior número possível de operações de importação em seu próprio nome, tendo em vista o benefício fiscal do FUNDAP, que desonera a importação mediante o diferimento do pagamento do ICMS, afora a possibilidade de obtenção de financiamentos de longo prazo, a juros subsidiados junto ao mencionado BANDES, com opção de recompra da dívida nos leilões do banco por cerca de 10% de seu valor.

No caso específico da empresa LITA, ressalva a fiscalização que as mercadorias, cuja importação foi suportada pela referida empresa, não foram exclusivamente "vendidas" à LITA porque uma pequena parte delas foi "vendida" às empresas ISABELA 2002 COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA, CRISTAL DAS ONDAS COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA e CONFORTO DOS PÉS CALÇADOS, todas, porém, empresas vinculadas à LITA 2003 COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA.

Aduz, ainda, a fiscalização ter a empresa CENTRO PORTUÁRIO apresentado planilha relacionando suas operações de importação "por conta própria", o que, por sua vez, possibilitou a elaboração da planilha demonstrativa de fl. 31, relacionando as mercadorias que foram "vendidas" à empresa LITA, segundo se comprovou em análise dos lançamentos contábeis efetuados pela CENTRO PORTUÁRIO.

Em consequência, lavrou-se o auto de infração, de fls. 01 a 13, mediante o qual está sendo exigido o pagamento de multa no valor de R\$ 495.289,00, com fulcro no art. 23, § 3º do Decreto-lei n.º 37, de 1966, com redação dada pelo art. 59 da Lei n.º 10.637, de 2002, e a alteração do art. 81, inciso III, da Lei n.º 10.833, de 2003.

Regularmente cientificados, em 11/10/2006 (fl. 33) e 17/10/2006 (fl. 32), o contribuinte CENTRO PORTUÁRIO COM. IMP. EXP. LTDA foi declarado revel (fl. 140), em face do transcurso do prazo legal para a apresentação da defesa, havendo, no entanto, o responsável solidário LITA 2003 COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA apresentado, em 14/11/2006, os documentos de fls. 39 a 138 e a impugnação de fls. 34 a 38, onde, em síntese:

Alega que nunca realizou direta ou indiretamente nenhuma importação de mercadorias e jamais contratou alguém para fazê-lo por sua conta ou encomenda, assim como jamais realizou quaisquer operações no comércio exterior.

Aduz que as relações comerciais que mantinha com a empresa CENTRO PORTUÁRIO era (sic) apenas de cliente/fornecedor, havendo comprado tênis esportivos no Brasil, que foram recebidos acompanhados de notas fiscais regularmente emitidas, a preço de mercado, além do que nunca tomou conhecimento do fornecedor estrangeiro, com quem jamais manteve qualquer tipo de tratativa.

Neste quadro, argumenta que, havendo recebido as mercadorias devidamente acompanhadas de notas fiscais, não há falar que a empresa

ora impugnante foi a responsável pelas operações de importação que o Fisco afirma terem sido registradas de forma simulada como operações da empresa CENTRO PORTUÁRIO, com o fito de permitir a ocultação do real adquirente das mercadorias.

Alega que tais mercadorias se tratam de tênis esportivos, classificados no código tarifário 6404.11.00, e sujeitos à alíquota de zero por cento de IPI, razão pela qual, sem que incida IPI sobre as vendas no mercado interno, não há falar, como descreveu o Fisco, em descaracterização de equiparado a estabelecimento industrial por parte do adquirente.

Em outro plano, aduz que a empresa ora impugnante é estabelecida em prédio próprio, adquirido pelo sócio administrador, avaliado em um milhão de reais, além do que apresenta regularmente DCTF e paga rigorosamente em dia todos os tributos, não havendo, portanto, impedimento para habilitar-se junto às autoridades competentes, acaso desejasse atuar no comércio exterior, pelo que, não há falar, como descreveu a autoridade autuante, em simulação com o fito de evitar que o real adquirente das mercadorias importadas tenha que se apresentar perante a fiscalização aduaneira e comprovar sua regularidade e capacidade operacional e financeira, de molde a ser habilitado como operador do comércio exterior.

Pondera ter a autoridade autuante relatado que todo o seu levantamento baseou-se na planilhas oferecidas pela empresa CENTRO PORTUÁRIO e as mercadorias foram acompanhadas pelas respectivas notas fiscais, pelo que entende não se poder falar em ocultação.

Neste contexto, reitera as razões anteriormente aduzidas e pelas quais considera não terem ocorrido as irregularidades apontadas pelo Fisco, acrescentando, ainda, que todos os pagamentos foram feitos por via bancária, sob a régia da regulamentação do Banco Central, nada tendo a esconder sobre tais pagamentos, e que, não haveria nenhuma razão ou benefício pecuniário para que não se apresentasse como adquirente no ato do registro da DI, já que isto, inclusive beneficiaria a empresa com o aproveitamento do crédito de Pis – Importação e Cofins – Importação, conforme estabelece o art. 18 da Lei n.º 10.865, de 2004.

Reclama que tudo não passou de mera especulação da autoridade autuante que, baseada apenas em sua imaginação, lavrou o presente feito sem trazer qualquer prova que demonstre ter havido qualquer desrespeito às normas estabelecidas pela Receita Federal do Brasil e às leis vigentes.

Nesta linha, alega que a atividade de compra de produtos importados, com pagamento antecipado e parcelado é de praxe no mercado, sem nenhuma proibição legal, embora possa ter levado a autoridade autuante a confundir-se e a considerar a empresa, ora impugnante, como a real adquirente das mercadorias sob apreço.

Aduz que, para sanear esse tipo de interpretação, a Lei n.º 11.281, de 2006, estabeleceu em seu artigo 11 que a importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.

Por fim, em face do que foi exposto, requer o cancelamento do presente auto de infração, tendo em vista a sua improcedência.

Os argumentos aduzidos pela impugnante (a responsável solidária, em vista da revelia do sujeito passivo *Centro Portuário Com. Imp. Exp. Ltda.*, conforme relatado pela autoridade julgadora *a quo*), no entanto, não foram acatados pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, tendo a DRJ Florianópolis, como já dito, mantido integralmente o crédito tributário, conforme ementa do Acórdão formalizado por sua 2ª Turma de Julgamento, nos seguintes termos:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 18/09/2006

**INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENA DE PERDIMENTO.
CONVERSÃO EM MULTA.**

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

Lançamento Procedente

Cientificada da referida decisão em 20/07/2009 (conforme AR de fls. 152-v), a interessada, em 19/08/2009 (fls. 155), apresentou o recurso voluntário de fls. 156/163, onde se insurge contra o lançamento com fundamento nos mesmos argumentos já expostos na primeira instância recursal, aduzindo, ainda, as questões abaixo apresentadas.

Alega que, ao revés do que sustenta o julgado de primeira instância,

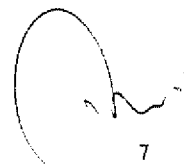
[...] as operações de comércio exterior, entabuladas entre a CENTRO PORTURÁRIO e a LITA 2003, não podem ser enquadradas como 'por conta e ordem', mas sim, como de fato ocorreu, como por 'encomenda pré-determinada', modalidade que, à época, não se encontrava ainda regulada pela legislação aduaneira, muito embora estivesse já albergada e foi realizada de acordo à legislação civil brasileira.

Defende que “muito embora houvesse vedação para a realização de operação de importação realizada com recursos do efetivo destinatário desses bens, não havia vedação para que este pagasse ao importador ostensivo um sinal de negócio”.

Aduz que as importações realizadas pela *Centro Portuário* para a recorrente não poderiam ser caracterizadas como *por conta e ordem*, uma vez que

os valores passados pela LITA 2003 como adiantamento não correspondem aos valores totais das operações, mas, como de fato são, sinais de negócio, que foram repassados ao promitente-vendedor (CENTRO PORTUÁRIO) pelo promitente-comprador (LITA 2003), mas como garantia da conclusão do negócio futuro (importação) que como fonte de recursos para que ele fosse procedido.

Ressalta que, à época dos fatos, “[...] não havia regulamentação específica da espécie comercial em comento, pois, a modalidade de importação denominada 'encomenda pré-determinada' veio a ser tratada na legislação aduaneira apenas com o advento da Lei 11.281/2006, publicada em 21.02.2006”.



Se socorre de respeitável jurisprudência administrativa, colacionada às fls. 160/161 dos autos, onde destaca o seguinte trecho:

[...] Adiantamentos financeiros, de clientes compradores de mercadorias importadas, regularmente registrados na contabilidade da importadora e comprovados através de extratos bancários, constituem prova de origem regular dos recursos disponíveis, portanto, importações que tenham base neles não podem ser consideradas na determinação do valor da multa substitutiva da pena de perdimento, salvo se o valor de comercialização da mercadoria não comportar lucro, pois por presunção hominis, nenhuma firma irá importar para outra, sem nenhuma vantagem. [...]

Defende que a presunção objeto do artigo 27 da Lei 10.637 seria relativa, admitindo, pois, provas em contrário, que seriam “*evidentes no presente caso*”, uma vez que:

Nas operações ora sob análise, a LITA 2003 encomendava à CENTRO PORTUÁRIO que importasse determinados bens, os quais se comprometia a adquirir uma vez desembarcados no Brasil. Por seu turno, a CENTRO PORTUÁRIO, de forma lícita e em pleno exercício regular de direito, solicitava da LITA 2003, valores a título de sinal de negócio, exigência essa, que se presta, principalmente, para resguardar o vendedor de eventual desistência do negócio por parte do comprador/encomendante. Tal modelo de garantia de negócio, além de ser absolutamente comum não apenas no comércio exterior, mas nas mais diversas modalidades de negócios civis, e servir primacialmente para garantir de forma REAL o cumprimento das tratativas iniciais, à época sequer era vedada pela legislação!

Em conclusão, assevera não se sustentar a presunção de que as operações teriam sido realizadas na modalidade “*conta e ordem*”, uma vez que as tratativas entre importadora e impugnante remeteriam à modalidade de importação denominada “*encomenda pré-determinada*”, “[...] também cognominada ‘*compra e venda casadas*’, antes da legislação ter preferido àquela (Lei 11.281/2006, art. 11); pois as importações sempre foram realizadas exclusivamente pela CENTRO PORTUÁRIO ainda que a LITA 2003 as tivesse encomendado e tenha dado sinal de negócio (à época, repise-se, não havia qualquer vedação a esta prática)”.

Por todo o exposto, requer seja dado provimento ao seu recurso.

É o relatório.



Voto

Conselheiro FRANCISCO JOSÉ BARROSO RIOS, Relator

PRELIMINARES

Da Admissibilidade do recurso

O recurso merece ser conhecido por preencher os requisitos formais e materiais exigidos para sua aceitação.

MÉRITO

Da presunção legal de interposição fraudulenta de terceiros pela não comprovação da origem dos recursos empregados nas operações de comércio exterior. Aspectos legais.

A pena de perdimento pela interposição fraudulenta de terceiros, assim como sua conversão na multa equivalente ao valor das mercadorias transacionadas no comércio exterior, estão previstas no art. 23, inciso V e §§ 1º ao 3º, do Decreto-lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002, abaixo reproduzidos, literalmente:

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)

[...]

(grifo nosso)

Da análise da prescrição legal acima transcrita, conclui-se que a interposição fraudulenta representa uma simulação que consiste em ocultar, voluntariamente (decorrente do próprio conteúdo conceitual de **fraude** – “interposição **fraudulenta**”), o verdadeiro interessado

na operação, ocorrendo todas as vezes em que uma pessoa, física ou jurídica, apresenta-se como responsável por uma transação que não realizou, se interpondo entre uma parte e outra.

De acordo com a exposição de motivos da Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002 (que foi convertida na mencionada Lei nº 10.637/2002), o objeto colimado pela norma foi o de “*estabelecer medidas que permitem a punição da fraude no comércio exterior praticada com a interposição fraudulenta de intermediários ou com recursos de origem não comprovada*”. E a presunção legal objeto do § 2º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76 (redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002) é a interposição **fraudulenta**, ou seja, aquela feita mediante fraude, onde o elemento volitivo, conceitualmente, necessita se encontrar presente.

Com efeito, De Plácido e Silva ensina que o vocábulo “fraudar”, derivado do latim *fraudare* (fazer agravo, prejudicar com fraude), “*além de significar usar de fraude, o que é genérico, e exprime toda a ação de falsear ou ocultar a verdade com a intenção de prejudicar ou de enganar, possui, na técnica fiscal, o sentido de falsificar ou adulterar, como o de usar de ardil para fugir ao pagamento da tributação: fraudar o fisco*”¹. No entanto, dada a dificuldade de se demonstrar o elemento volitivo imbuído no conceito de fraude, criou a lei uma presunção legal *juris tantum*, da qual se vale o Estado para impor uma sanção administrativa àqueles que não conseguirem comprovar a origem lícita dos recursos empregados no comércio exterior.

Sobre a importância das presunções no combate aos ilícitos tributários, a relevante lição de Maria Rita Ferragut²:

[...] não há como ignorar que, se a segurança jurídica não admitisse as presunções, acabaria dificultando a proteção do direito daqueles que os detêm, mas que são prejudicados pela fraude, dolo, simulação. Dentre esses encontra-se, sem dúvida alguma, o Fisco.

Assim, o motivo para a criação das presunções foi sanar a dificuldade de se provar certos fatos mediante prova direta, fatos esses que deveriam ser necessariamente conhecidos, a fim de possibilitar a preservação da estabilidade social mediante uma maior eficácia do direito.

As presunções suprem deficiências probatórias, disciplinam o procedimento de construção de fatos jurídicos, “alargam o campo cognoscitivo do homem”³, e aumentam a possibilidade de maior realização da ordem jurídica, ao permitir que alguns fatos sejam conhecidos por meio da relação jurídica de implicação existente entre indícios e o fato indiciado. No Direito Tributário, assumem significativa importância, tendo em vista que os fatos juridicamente relevantes são muitas vezes ocultados por meio de fraudes à lei fiscal, ficando o processo de positivação do direito obstado de ocorrer.

A presunção em questão, frise-se, tem natureza essencialmente procedimental, destinada a auxiliar o aplicador do direito no enquadramento da situação fática à norma. Portanto, não cria, altera ou revoga direitos, conclusão que se extrai diante da lição de Maria Rita Ferragut, *in verbis*:

A previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da conduta praticada não se encontra comprometida quando a presunção for corretamente utilizada para a criação de obrigações tributárias. Q

¹ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991. v II, p.324.

² FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 146-147.

³ Cf. Jimir Doniak Jr.

enunciado presuntivo não altera o antecedente da regra-matriz de incidência tributária, nem equipara, por analogia ou interpretação extensiva, fato que não é como se fosse, nem substitui a necessidade de provas. Apenas, tão-somente, prova o acontecimento factual relevante não de forma direta – já que isso, no caso concreto, é impossível ou muito difícil – mas indiretamente, baseando-se em indícios graves, precisos e concordantes, que levem à conclusão de que o fato efetivamente ocorreu⁴.

[...]

[...] Ora, diante de tudo o que já foi exposto até aqui, temos que as presunções constituem-se em meio de prova que contribui para a eficácia jurídica da norma. E, se é assim, não se trata de alegar que a obrigação decorre de fato não previsto na regra-matriz, mas de se reconhecer que o conhecimento do evento descrito no fato jurídico típico dá-se de forma indireta, com base em fatos indiciários graves, precisos e concordantes no sentido da ocorrência pretérita do evento diretamente desconhecido⁵. (grifos nossos)

Voltando especificamente à sanção legal decorrente da ocultação fraudulenta das partes negociantes e da interposição fraudulenta de terceiros no comércio exterior, para Wagner Wilson de Castro⁶ dito instrumento legal foi motivado pela conjuntura internacional de necessidade de combate ao terrorismo, em vista, notadamente, da constatação de que os recursos necessários ao financiamento de tais práticas – advindos de outras atividades criminosas –, necessitavam passar por um processo de “lavagem” para entrarem nos países onde, posteriormente, seriam utilizados na prática do terror. Sobre essa questão, ressalta, textualmente:

O sentido teleológico que se consegue vislumbrar, passível justificar a dura medida inserta no inciso V e no §1º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a nova redação dada pela Lei nº 10.637/2002, objetiva preservar o Erário, impedindo que bens, direitos, ou valores oriundos da prática dos crimes relacionados na legislação que disciplina a lavagem de dinheiro, venham a se tornar lícitos, por meio de operações de comércio exterior.

Em tal situação, vislumbra-se a proporcionalidade entre o bem protegido e a penalidade cominada. O combate à lavagem de dinheiro, ainda que de forma indireta, auxilia na prevenção combate a outros crimes de maior gravidade, tais como: o tráfico de substâncias entorpecentes, o terrorismo, a extorsão mediante seqüestro etc.

Vale enfatizar, porém, que, não obstante os objetivos colimados pela legislação pátria, **não se está aqui a afirmar que os recursos utilizados pela autuada ou pelo responsável solidário nas operações de comércio exterior tenham advindo de atividade criminosa.** As autuações decorrentes da aplicação da pena de perdimento objeto do § 1º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº

⁴ *Op. cit.*, p. 168.

⁵ *Op. cit.*, p. 170.

⁶ CASTRO, Wagner Wilson. *As Alterações na Legislação Aduaneira Introduzidas pelos Artigos 59 e 60 da Medida Provisória nº 66, de 29 de Agosto de 2002*. Monografia apresentada à Escola de Administração Fazendária - ESAF e Universidade Federal de Pernambuco – UFPE, como requisito à obtenção do título de pós-graduação em Direito Tributário. Abril/2004.

10.637/2002, assim como sua conversão na multa equivalente ao valor das mercadorias transacionadas no comércio exterior (§ 3º do mesmo artigo), nem sempre decorrem da comprovação direta da interposição fraudulenta, podendo advir da presunção legal de que trata o § 2º do dispositivo em tela, **na qual podem se enquadrar aqueles que não comprovem a origem dos recursos utilizados no comércio internacional**. Aí se incluem os que não observarem as mínimas formalidades exigidas para a realização de importações por encomenda ou por conta e ordem de terceiros, questão adiante tratada.

Portanto, a lei, do ponto de vista da aplicação da sanção administrativa – perdimento da mercadoria ou aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro da mesma – não faz qualquer distinção entre os casos em que a interposição fraudulenta é materialmente comprovada, ou entre aqueles onde não há a comprovação da origem dos recursos utilizados no comércio exterior, como ocorreu no caso presente.

Para que se examine se a realidade presente nos autos se enquadra no ilícito em exame, há que se verificar se existe um nexo de causalidade entre a ocultação dos recursos de terceiros e seu emprego nas operações realizadas no comércio exterior, ocultação esta que pode ser presumida se comprovado que o sujeito passivo não tinha recursos suficientes para realizar tais negociações. Tal análise, por enquadrar-se em um procedimento especial que vai além da obrigação acessória de o contribuinte intervir, como colaborador, nos procedimentos de investigação presididos pelo fisco, exige do fiscalizado a apresentação de provas que afastem a presunção *juris tantum* que milita a favor da autoridade fiscal.

Pode-se distinguir, portanto, duas hipóteses bem delineadas: em uma, cumpre ao fisco instruir o feito com as provas que deem estribo à sua argumentação. Já na segunda hipótese, a lei cria um meio indireto de prova em favor do Estado. Neste último caso, se o contribuinte se omite, ou não satisfaz minimamente às exigências legais destinadas a demonstrar a origem lícita dos recursos necessários para suas transações internacionais, arcará com as consequências impostas pela lei.

O cerne da lide é saber, portanto, se está caracterizada ou não a presunção legal de interposição fraudulenta de terceiros nas importações conduzidas pela reclamante, capaz de redundar na aplicação do perdimento e, em última análise, na sua conversão em multa, objeto do lançamento questionado.

É o que se examinará na sequência.

Do exame dos fatos que ensejaram o lançamento.

Como relatado, o lançamento objeto do litígio corresponde à multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias transacionadas no mercado internacional sem comprovação da origem dos recursos necessários à efetivação das citadas transações, portanto caracterizada, na visão do auditor fiscal autuante, a conduta capitulada no *caput* do artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002.

Extrai-se dos autos, também, que houve revelia da empresa que efetivou as importações (*Centro Portuário*), tendo sido instaurado o litígio apenas em relação ao responsável solidário, no caso, a pessoa jurídica *Lita 2003 Comércio de Roupas Ltda.*, incluída no pólo passivo com fundamento na presunção legal objeto do artigo 27 da Lei nº 10.637, de 2002, segundo a qual a operação de comércio exterior realizada mediante a utilização de recursos de terceiros presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos artigos 77 a 81 da MP nº 2.158-35, de 2001.

As operações de comércio exterior que redundaram no lançamento ocorreram nos anos de 2004 e 2005, conforme fls. 10, 15, 16 e 31 dos autos.

Em sua defesa, alega a recorrente, em síntese, ter, de fato, efetivado adiantamentos à importadora, mas estes teriam apenas caráter de sinal para garantir o negócio, o qual, segundo entende, se enquadraria na modalidade de “*encomenda pré-determinada*”.

Sobre a questão, importa tecer alguns comentários relativos aos requisitos legais inerentes à intermediação de operações no comércio exterior.

Com efeito, há, atualmente, duas formas de intermediação das referidas operações: a **importação por conta e ordem** e a **importação por encomenda**. Tais modalidades exigem o atendimento de determinadas condições previstas na legislação, atinentes não só à prestação de serviços de importação realizados por conta e ordem de uma outra empresa – chamada adquirente –, mas também relativamente à importação promovida por pessoa jurídica importadora para revenda a empresa diversa – dita encomendante predeterminada.

No caso da **importação por conta e ordem**, uma empresa – a adquirente – contrata uma prestadora de serviços – a importadora por conta e ordem – para que esta, **utilizando os recursos originários da contratante**, providencie, dentre outros, o despacho de importação da mercadoria **em nome da empresa adquirente**.

Essa modalidade de prestação de serviços de importação é disciplinada pela IN SRF nº 225, de 2002, que estabelece requisitos e condições para a atuação de pessoas jurídicas importadoras em operações por conta e ordem de terceiros, e na IN SRF nº 247, de 2002, que estabelece, dentre outros requisitos, obrigações acessórias, tanto para as empresas importadoras por conta e ordem quanto para as empresas adquirentes.

A regularidade de uma operação de importação por conta e ordem de terceiro exige, preliminarmente, que **tanto a empresa adquirente quanto a empresa importadora** estejam habilitadas a operar no Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX, nos termos da IN SRF nº 650, de 2006. Além disso, a pessoa jurídica que contrata empresa para operar por sua conta e ordem deve apresentar, à unidade da Receita Federal com jurisdição para fiscalização aduaneira sobre o seu estabelecimento matriz, cópia do contrato de prestação dos serviços de importação firmado entre as duas empresas (adquirente e importadora), caracterizando a natureza de sua vinculação, a fim de que a contratada seja vinculada no SISCOMEX como importadora por conta e ordem da contratante, pelo prazo previsto no contrato.

Visando promover o despacho aduaneiro das mercadorias importadas, conforme determina o artigo 3º da IN SRF nº 225/2002, as seguintes condições também deverão ser atendidas:

- a) ao elaborar a declaração de importação (DI), **o importador, pessoa jurídica contratada**, deve indicar na DI – ficha “importador” – o CNPJ da empresa adquirente;
- b) o conhecimento de carga correspondente deve estar consignado ou endossado ao importador contratado, o que lhe dará direito a realizar o despacho aduaneiro e a retirar as mercadorias do recinto alfandegado; e,

c) a fatura comercial deverá identificar o adquirente da mercadoria – contratante –, refletindo a transação efetivamente realizada com o vendedor ou transmitente das mercadorias.

Além do exposto acima, nos termos dos arts. 86 e 87 da IN SRF nº 247/02, a pessoa jurídica importadora – contratada – deverá, também:

a) emitir, na data em que se completar o despacho aduaneiro, **nota fiscal de entrada das mercadorias, informando, dentre outros, em linhas separadas, o valor de cada tributo incidente na importação;**

b) **evidenciar em seus registros contábeis e fiscais que se tratam de mercadorias de propriedade de terceiros**, registrando, ainda, em conta específica, o valor das mercadorias importadas por conta e ordem de terceiros, pertencentes aos respectivos adquirentes; e,

c) emitir, na data da saída das mercadorias de seu estabelecimento e obrigatoriamente tendo como destinatário o adquirente da importação:

- nota de saída, na qual conste, dentre outros, o valor das mercadorias, acrescido dos tributos incidentes na importação, o valor do IPI calculado, e o destaque do ICMS; e

- nota fiscal de serviços, pelo valor dos serviços prestados ao adquirente, constando o número das notas fiscais de saída das mercadorias a que correspondem esses serviços.

Caso o adquirente determine que as mercadorias sejam entregues em outro estabelecimento, nos termos do artigo 88 da IN SRF nº 247/02, devem, ainda, ser observados os seguintes procedimentos:

a) a pessoa jurídica importadora deve emitir nota fiscal de saída das mercadorias para o adquirente; e

b) o adquirente deve emitir nota fiscal de venda para o novo destinatário, com destaque do IPI, com a informação, no corpo da nota fiscal, de que a mercadoria deverá sair do estabelecimento da importadora, bem assim com a indicação do número de inscrição no CNPJ e do endereço da pessoa jurídica importadora.

Portanto, são muitas condições que não foram minimamente observadas no caso presente, capazes de dar às importações conduzidas pela impugnante o caráter legal da modalidade de importação por conta e ordem. A não caracterização dessa modalidade de intermediação nas importações, **com a omissão da real adquirente**, corrobora os argumentos aduzidos pela fiscalização, reforçando o entendimento pela legitimidade do lançamento formalizado contra o sujeito passivo.

Vale ressaltar que não merece prosperar o argumento da recorrente quando procura enquadrar suas importações segundo a modalidade de importação por encomenda pré-determinada.

De fato, o modelo ora vigente de importação por encomenda surgiu somente em 2006, por força do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 20/02/2006; portanto, posteriormente aos fatos geradores. Referida modalidade de intermediação das importações passou a ser

disciplinada pela IN SRF nº 634, de 2006, que trouxe os requisitos e as condições necessárias para a realização da importação segundo o modelo em tela.

Até então só existia o modelo de importação por conta e ordem, em que, como visto, uma *trading company* atuava como mera prestadora do serviço – já que os recursos para a importação deveriam advir da contratante/adquirente. Fora essa possibilidade, só restava à empresa que desejasse adquirir mercadorias no exterior efetuar a importação diretamente, ou comprá-la de uma empresa importadora (nacionalização da mercadoria), que, por sua vez, importara os produtos por sua própria conta e risco.

No modelo vigente da importação por encomenda, uma empresa – a encomendante predeterminada –, interessada em uma certa mercadoria, contrata uma outra empresa – a importadora – para que esta, **também com seus próprios recursos**, providencie a importação dessa mercadoria, e a revenda, posteriormente, para a empresa encomendante.

No entanto, **quer na nacionalização da mercadoria (simples compra e venda), quer na aquisição por encomenda (lembrando, se vigente à época), a importadora deveria ter adquirido os produtos por sua própria conta e risco.**

Não é o que se vê no caso em exame.

Conforme relatado, as mercadorias foram, efetivamente, adquiridas com os recursos da encomendante, como ocorre na importação por conta e ordem. Porém, seja por parte da importadora, seja em relação à encomendante (recorrente), não se viu o cumprimento dos requisitos mínimos adstritos à modalidade de importação em tela, ficando a reclamante – a real interessada na mercadoria, e de onde advieram os recursos necessários à importação –, totalmente oculta na operação.

Corroborando o entendimento de que os recursos para a importação da mercadoria procederam da recorrente, demonstrou ainda a fiscalização que as mercadorias foram vendidas pela importadora sem contemplar margem de lucro no negócio, nem mesmo para cobrir as despesas relacionadas à transação.

Não custa repetir a descrição dos fatos objeto do auto de infração (ver fls. 08/10).

Os "Clientes Nacionais" da Centro Portuário forneceram recursos monetários antecipadamente conforme registrado nas contas bancárias e nos lançamentos contábeis (inclusive em contas "Adiantamento de Clientes"). Então, a Centro Portuário registrou as declarações de importação como se fossem operações "por conta própria", efetuou os pagamentos necessários para nacionalização das mercadorias (tributos, câmbio e demais despesas), emitiu as notas fiscais de entrada e de saída das mercadorias (com código fiscal de "compra" e "venda") e remeteu as mercadorias para seus reais adquirentes, ou a quem estes determinaram.

[...]

- Dossiê da DI nº 05/1106804-7 ou Processo 028/2005, fls. 18 a 30.

O Contribuinte manteve em arquivo a planilha com a relação de despesas incorridas na importação, que totalizariam R\$ 141.322,00. Estas despesas, se somadas ao câmbio antecipado contratado em 19/07/2005,

demonstrariam um custo de R\$ 294.228,20. A nota fiscal de saída para o "cliente" Lita 2003 Comércio de Roupas Ltda CNPJ nº 05.816.790/0001-00, em 26/10/2005, tem o valor total de R\$ 291.261,47. Ou seja, o preço de venda das mercadorias não incluiu a margem de lucro do vendedor, e nem mesmo cobriu as despesas relacionadas

Esta é uma situação incompatível com a atividade do empreendimento comercial mas no presente caso explicada pela ocultação dos reais adquirentes das mercadorias, que suportaram os custos das importações.

Em atendimento à fiscalização, a empresa Centro Portuário apresentou planilha relacionando suas operações de importação "por conta própria". Dessa planilha foi extraída a planilha de fl. 31, que relaciona as importações de mercadorias que foram "vendidas" à empresa LITA, conforme análise dos lançamentos contábeis da Centro Portuário.

[...]

Verifica-se a vinculação das operações de importação das mercadorias, que foram integralmente remetidas à LITA após nacionalizadas, com os valores recebidos em "Adiantamento de Clientes" nos anos de 2004 e 2005, fls. 15 e 16, em datas e valores coincidentes com a liquidação do referido contrato de câmbio antecipado, e das demais despesas com as operações de importação.

[...]

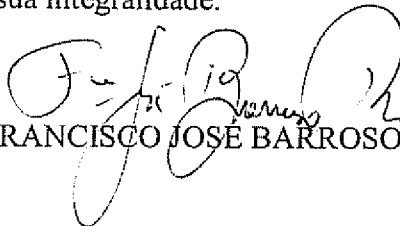
(os grifos e os destaques são do original)

Portanto, os fatos se subsumem à conduta capitulada no artigo 27 da Lei nº 10.637, de 2002, segundo o qual "a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001". Dentre esses dispositivos, o artigo 78 da MP 2.158-35 acrescentou o inciso V ao artigo 95 do Decreto-lei nº 37, de 1966, que atribui responsabilidade solidária do "[...] adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora".

Portanto, legítimo o lançamento, uma vez caracterizado o dano ao erário em vista da presunção legal de interposição fraudulenta decorrente, especificamente, da ocultação do real comprador das mercadorias importadas pela empresa Centro Portuário, no caso, a pessoa jurídica Lita 2003 Comércio de Roupas Ltda. (artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, inciso V, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002), devendo esta responder, solidariamente, pela multa objeto do presente processo.

Da conclusão

Diante de todo o exposto, voto para **negar provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo**, mantendo, conseqüentemente, a exigência objeto deste processo, na sua integralidade.


FRANCISCO JOSÉ BARROSOS RIOS

