



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

Processo n° 12466.003366/2006-46
Recurso n° 887860 Voluntário
Acórdão n° 3202-000.501 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de maio de 2012
Matéria MULTA REGULAMENTAR
Recorrente CENTRO PORTUÁRIO DO ESPÍRITO SANTO DE COMÉRCIO DE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
Responsável solidário: TIGA DIGITAL COMERCIO IMP EXP LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PERDIMENTO. MULTA REGULAMENTAR

Data do fato gerador: 03/11/2004, 14/12/2004, 10/01/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINARES. CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO INOCORRÊNCIA.

Não existe cerceamento de defesa quando o auto de infração esclarece, comprova e fundamenta as razões de fato e de direito que levaram ao lançamento. Não é cabível a alegação de nulidade, por não se evidenciarem vícios, seja quanto aos requisitos formais que instrumentalizam o lançamento, seja quanto aos requisitos materiais, que dizem respeito à obrigação tributária principal

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGUIÇÃO.

A instância administrativa não é competente para se manifestar sobre a constitucionalidade de normas legais, nos termos da Súmula n. 02 do CARF. OCULTAÇÃO DO REAL RESPONSÁVEL PELA IMPORTAÇÃO. FRAUDE OU SIMULAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO.

A ocultação do responsável pela importação de mercadorias, mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta, é considerada dano ao erário.

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. RECURSOS FINANCEIROS. PRESUNÇÃO LEGAL.

Presume-se por conta e ordem de terceiro, a operação de comércio exterior realizada mediante recursos financeiros daquele.

LEGITIMIDADE DA AUTUAÇÃO. INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE.

Nas operações de importação na modalidade por conta e ordem de terceiro, o contribuinte do Imposto de Importação é o importador e o adquirente é responsável solidário. Respondem pela infração conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie, bem como o adquirente da mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA CONSUMIDA OU NÃO LOCALIZADA. MULTA IGUAL AO VALOR DA MERCADORIA.

Incorrerão em multa igual ao valor da mercadoria os que entregarem a consumo mercadoria de procedência estrangeira importada irregular ou fraudulentamente.

Preliminares de cerceamento de defesa e nulidade do auto de infração rejeitadas. No mérito, recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade do auto de infração e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Irene Souza da Trindade Torres - Presidente

Gilberto de Castro Moreira Junior – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Irene Souza da Trindade Torres, Rodrigo Cardozo Miranda, Gilberto de Castro Moreira Junior, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Charles Mayer de Castro Souza e Wilson Sampaio Sahade Filho.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 242/286) interposto em 11/10/2010 contra decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (SC), que julgou improcedente a Impugnação (fls. 23/49) apresentada em 16/11/2006 por **Tiga Digital Comércio Importação e Exportação LTDA**. (“Recorrente”).

Para descrever os fatos, e também por economia processual, transcrevo o relatório constante do Acórdão citado, *verbis*:

“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\$ 163.030,00, 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 TIGA DIGITAL COMÉRCIO IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO LTDA (CNPJ n.º 05.811.806/0001-83).

Segundo consta dos autos, às fls. 02 a 11, 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 TIGA, a autoridade aduaneira demonstra essa vinculação através de planilhas colacionadas à fl. 14 do processo, e que, segundo relata, é representativa dos lançamentos contábeis apurados na documentação da empresa CENTRO PORTUÁRIO.

Neste quadro, afirma a fiscalização que os denominados "clientes nacionais" da empresa CENTRO PORTUÁRIO, dentre eles a mencionada empresa TIGA, 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 TIGA, relata a fiscalização ter verificado a vinculação desse sujeito passivo com as operações de importação de mercadorias proveniente do citado exportador, em face dos valores que, recebidos antecipadamente pela empresa CENTRO PORTUÁRIO, eram contabilizados por essa empresa como "Adiantamentos de Clientes", nos anos de 2004 e 2005, cujas datas e valores são coincidentes com as despesas incorridas nas operações de importação, pelo que concluiu que este "cliente nacional" é, na verdade, o real adquirente das mercadorias e responsável pelas operações de importação, mas que permaneceu oculto perante a fiscalização, acobertado pela simulação praticada pela empresa CENTRO PORTUÁRIO.

Em consequência, lavrou-se o auto de infração, de fls. 01 a 12, mediante o qual está sendo exigido o pagamento de multa no valor de R\$ 163.030,00, com fulcro no art. 618, XXII e §1º, do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto n.º 4.543, de 2002, art. 23, § 3º do Decreto-lei n.º 1.455, de 1976, 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. 18) e 16/10/2006 (fl. 17), o contribuinte CENTRO PORTUÁRIO COM. IMP. EXP. LTDA foi declarado revel (fl. 19), em face do transcurso do prazo legal para a apresentação da defesa, havendo, no entanto, o responsável solidário TIGA DIGITAL COMÉRCIO IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO LTDA apresentado, em 16/11/2006, os documentos de fls. 50 a 109 e a impugnação de fls. 21 a 49, onde, em síntese:

Alega que, ao negociar com a empresa CENTRO PORTUÁRIO, certificou-se que a citada empresa atuava há treze anos no mercado, tendo sido apresentadas certidões negativas de débitos junto à Previdência Social, Receita Federal, Fazenda Pública do Estado do Espírito Santo, além de cópias de alteração de contrato social, etc, ocasião em que, ademais disso, a situação cadastral da CENTRO PORTUÁRIO classificava-se como ATiVA e

HABILITADA;

Dado esse contexto, reclama que viu-se sujeita à multa ora combatida porque a IN SRF 445, de 2004, determinou que fossem analisadas as capacidades financeira e operacional das empresas habilitadas a operar no comércio exterior, mas que as instruções normativas não tem o condão de compelir o contribuinte "solidário" a observar suas normas e têm de força de lei apenas para os servidores públicos e não para os administrados em geral, ao que aduz citação ao art. 5º, inciso II, da Constituição Federal, ementas de acórdãos exarados pelo Superior Tribunal de Justiça e doutrina jurídica sobre o princípio da legalidade;

Em razão disso, conclui que não poderia ter conhecimento de eventual irregularidade por parte da empresa CENTRO PORTUÁRIO, visto que os próprios órgãos públicos competentes atestam sua regularidade, através de certidões negativas e informação sobre a situação cadastral da empresa, não sendo possível responsabilizar a empresa ora impugnante que agiu de boa-fé e cumpriu com todos os seus deveres tributários, sem com isto malferir os princípios constitucionais da segurança jurídica, da moralidade e da eficiência pública;

Em outro plano, alega que, havendo a CENTRO PORTUÁRIO obtido financiamentos junto ao BANDES, da ordem de R\$ 318.180,17, de 2004, e de R\$ 697.264,69, em 2005, deve o Fisco apresentar prova conclusiva no sentido de que as importações registradas como por conta do próprio importador teriam sido financiadas pelos compradores, pois, do contrário, indaga como pode a fiscalização negar que tais valores poderiam ter suportado as importações de mercadorias adquiridas pela empresa ora impugnante;

Reclama que a autoridade autuante cita como fundamento legal do feito o art. 23 do Decreto-Lei n.º 1.455, de 1976, e o art. 27 da Lei 10.637, de 2002, mas não indica em qual disposição dessas normas estariam definidos a infração e o dano ao Erário que lhe foram imputados, pelo que argúi ter sido cerceado o seu direito de defesa;

No plano dos fatos, alega que a fiscalização tampouco apresenta provas da imputação em comento e que o feito ora combatido encontra-se calcado em meras presunções, sem a necessária força probante, ao que evoca os princípios informadores do direito comercial para alegar que o Fisco não pode presumir que os fatos não ocorreram da forma exposta pelos comerciantes através das notas fiscais de saída que, emitidas pela CENTRO PORTUÁRIO, informam a venda dos produtos importados, ao que aduz, não

ser possível afirmar que o pagamento parcelado das mercadorias tenha sido efetuado para custear a respectiva importação, mas sim para assegurar ao vendedor, na forma de um sinal, maior credibilidade ao negócio entabulado;

Argumenta que o lançamento não pode ser realizado com base em suspeitas, dúvidas das quais resultem presunções, as quais, portanto, não estão estribadas em uma correlação segura e direta entre o fato conhecido (fato indiciário) e o fato desconhecido (fato provável), sendo que, no caso de dúvida, deve a presunção prevalecer em prol do contribuinte, nos termos do art. 112 do Código Tributário Nacional.

Finalmente, em face do que foi exposto, requer o cancelamento do auto de infração hostilizado.

Posteriormente à juntada da impugnação, foi o processo encaminhado por esta DRJ/FNS à repartição de origem, dada a necessidade de saneá-lo nos termos do despacho de fls. 127 e 128, mediante o qual foi solicitado à autoridade preparadora que tomasse as providências seguintes:

*a) elaborar nova planilha demonstrativa, à exemplo da que foi elaborada à fl. 14, correlacionando, porém, os pagamentos antecipados e os dispêndios incorridos em cada uma das DI que constituem o objeto do presente auto de infração, **ou** elaborar informação fiscal, no sentido de esclarecer a razão pela qual os adiantamentos e dispêndios relativos a essas DI não foram explicitados no mencionado demonstrativo de fl. 14;*

b) mesmo na hipótese de não ser possível elaborar a nova planilha solicitada, juntar ao processo cópias dos documentos fiscais e/ou contábeis que subsidiaram a elaboração da planilha demonstrativa dos valores pagos antecipadamente para suportar os dispêndios incorridos nas importações, assinalando os respectivos lançamentos contábeis;

c) juntar ao processo cópias das notas fiscais de entrada e saída emitida pela empresa CENTRO PORTUÁRIO, relativamente às mercadorias importadas através das DI relacionadas no demonstrativo de fl. 16;

d) juntar ao processo cópias dos documentos que subsidiaram a elaboração da planilha demonstrativa do valor aduaneiro das mercadorias colacionada à fl. 16.

e) aduzir, na forma de informação fiscal, demais esclarecimentos que considerar pertinentes;

f) saneado o processo, intimar o impugnante a tomar ciência dos elementos de prova e informações aditadas, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para que se manifeste acerca da espécie afetada pelo procedimento instrutório requerido, antes de os autos retornarem a esta DRJ/FLORIANOPOLIS para julgamento.

Em atendimento à mencionada solicitação, foram juntados ao processo os documentos de fls. 128 a 165, havendo a autoridade autuante, às fls. 121 a 127, lavrado, ainda, termo de entrega de cópia desses documentos, aditado informação fiscal e intimado o impugnante a manifestar-se sobre os referidos documentos e informação aditados, o que foi feito nos termos do arrazoado colacionado às fls. 166 a 189, onde o impugnante, além de reiterar as contrarrazões já anteriormente encaminhadas, em síntese:

Reclama do fato de ter sido designada para a diligência de instrução processual a mesma Auditora-Fiscal que lavrou o auto de infração ora combatido, lançando, em razão disso, dúvidas sobre a adequação desse procedimento aos princípios que regulam o processo administrativo nos termos da Lei n.º 9.784, de 1999;

Considera que referida designação em nada supriu os questionamentos que foram alinhados na peça impugnatória, pois a Informação Fiscal baseou-se exclusivamente em documentos obtidos junto à empresa CENTRO PORTUÁRIO, documentos esses sobre os quais a empresa impugnante não mantém qualquer ingerência;

Relativamente à planilha de operações de importação elaborada pela CENTRO PORTUÁRIO, destaca que referida empresa efetuava a importação de diversos produtos, destinando-os a inúmeros clientes, o que comprova a inexistência de exclusividade nas importações realizadas, além do que todas as conjecturas lançadas no Termo de Entrega de Documentos e Intimação, lavrado durante o procedimento instrutório, foram extraídas da documentação pertencente à empresa CENTRO PORTUÁRIO, pelo que entende que àquela empresa é que deve ser atribuída, exclusivamente, responsabilidade fiscal por qualquer infração cometida;

*Neste passo, aduz que não tem meios para questionar a documentação fiscal e contábil da empresa CENTRO PORTUÁRIO, não podendo interferir nos preços praticados pela citada empresa e tampouco existe qualquer dispositivo legal que obrigue o impugnante a investigar os custos, lucros e operações de importação realizados pela CENTRO PORTUÁRIO, ou que o impugnante tenha de apresentar a tormentosa prova negativa ou, ainda, que **faça prova de sua boa-fé;***

Após a manifestação do impugnante, foram, ainda juntados ao processo extrato da situação cadastral da empresa CENTRO PORTUÁRIO (fl. 193), cópia de termo de declaração e intimação do representante da empresa CENTRO PORTUÁRIO (fls. 194 a 196), termo este lavrado em 16/03/2006, e nova Informação Fiscal elaborada pela autoridade autuante, colacionada às fls. 197 a 203 do processo.

Em razão disso, foram os autos novamente encaminhados à repartição de origem, consoante o despacho de fl. 204, com a solicitação para que o impugnante fosse intimado a tomar ciência da mencionada Informação Fiscal e dos documentos aditados às fls. 193 a 203 do processo, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para que se manifestasse acerca do teor do aditamento em relevo, o que foi feito nos termos do arrazoado colacionado às fls. 209 a 224, onde o impugnante, em síntese, reitera todas as contrarrazões encaminhadas anteriormente, e acrescenta que a fiscalização deixou de comprovar, no processo, a ocorrência de fraude e simulação, sobretudo, o propósito (dolo) que teria movido o impugnante no sentido de realizar a fraude que lhe está sendo imputada.

Em sua decisão, a DRJ houve por bem manter totalmente o lançamento através do Acórdão nº 07-20.321, de 18 de junho de 2010, conforme ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 03/11/2004, 14/12/2004, 10/01/2005

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Inconformada com tal decisão, a Recorrente TIGA apresentou o presente Recurso Voluntário com o objetivo de reformá-la, alegando, em breve síntese, o quanto segue:

- a) Alega falta de pronunciamento do acórdão recorrido sobre a totalidade das questões suscitadas na impugnação, bem assim a falta de pronunciamento específico sobre tais argumentos, o que acarretaria cerceamento de defesa à Recorrente;

- b) Discorre sobre os princípios constitucionais da moralidade, eficiência pública, segurança Jurídica e não confisco, concluindo, ao fim, que a ofensa aos referidos princípios provoca a nulidade do procedimento fiscal;
- c) Afirma que, embora o Fisco tenha apurado a antecipação de recursos da Recorrente à parceira Centro Portuário Espírito Santo Importação e Exportação Ltda (“Centro Portuário”), esta última declarou à fiscalização que operava com recursos próprios;
- d) Afirma que as Instruções Normativas não têm o condão de alcançar o responsável solidário, quando lhes falte respaldo em Lei;
- e) Alega a Recorrente que não poderia ter conhecimento de irregularidades praticadas por sua parceira, sendo que tal investigação caberia ao Poder Público, tendo a Recorrente agido de boa-fé ao contratar com a empresa Centro Portuário Espírito Santo Importação e Exportação Ltda
- f) Entende que o Fisco deixou de observar o ônus da prova que lhe competia, lavrando auto de infração baseando-se em meras suposições, quando, por seu turno, a Recorrente demonstrou a regularidade aparente da importadora, assim como sua regularidade fiscal;
- g) Afirma que os recursos financeiros transferidos à sua parceira são sinais, não se confundindo com antecipação de numerário que caracterize a operação de importação por conta e ordem de terceiros;
- h) Por fim, alega a Recorrente que as provas juntadas ao processo são todos de sua parceira, assim, não poderia ela esclarecê-los ou questioná-los, nem tampouco produzir prova negativa a fim de descaracterizá-los;

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento, passando a analisar os argumentos trazidos pela Recorrente.

Preliminar. Cerceamento de defesa.

Em sede de preliminar, a Recorrente alega a nulidade do auto de infração em vista de supostas omissões de questões e informações incorretas que teriam cerceado seu direito à ampla defesa.

Isso teria ocorrido, pois, na opinião da Recorrente, a fiscalização ao analisar os fatos e documentos, presumiu a interposição fraudulenta baseada na ocorrência de simulação que cominou em dano ao Erário, partindo do entendimento de que a ocultação do sujeito passivo somado a falta de recursos de Centro Portuário eram suficientes para caracterizar a presunção da interposição fraudulenta.

Como se vê, os fatos citados no auto de infração são claros e suficientes para permitir ao contribuinte ou responsável tributário o regular exercício de seu direito de defesa. Friso também que este Conselho possui extensa jurisprudência no sentido de que não padece de nulidade auto de infração, cuja descrição fática permita ao contribuinte pleno entendimento da autuação, para que exercite seu pleno direito de defesa, senão vejamos:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1997, 1998

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A simples contrariedade do recorrente com a motivação esposada na decisão de primeira instância não constitui qualquer vício capaz de incorrer em sua desconsideração, mormente quando o julgado a quo abordou todos os argumentos da impugnação e expôs seus motivos para acatar ou não as alegações da defesa.

CERCEAMENTO DO DIREITO DEFESA. INOCORRÊNCIA. Descabida a arguição de cerceamento do direito de defesa, quando se constata que o auto de infração contém todos os elementos necessários à perfeita compreensão das razões de fato e de direito que fundamentaram o lançamento de ofício e o sujeito passivo teve conhecimento dos documentos que o embasaram.

O litígio só se instaura com a apresentação tempestiva da impugnação, não se cogitando preterição ao direito de defesa antes de iniciada a fase contenciosa.

MPF. PRORROGAÇÃO. As prorrogações de MPF serão feitas automaticamente por intermédio de registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, cuja informação estará disponível na Internet.

(...)” (grifamos)

(AC nº 106-17.186; 6ª Câmara do 1º CC; Relator Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos; Julgamento em 16/12/08)

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO ENTRE FUNDAMENTAÇÃO E DISPOSITIVO. ADMISSÃO.

Tendo o acórdão embargado reconhecido a semestralidade do PIS até fevereiro de 1996, relativamente a débitos de períodos posteriores, acolhem-se os embargos para retificação do resultado do julgamento, passando a
ementa a ser a seguinte:

‘PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DESCRIÇÃO DOS FATOS E FUNDAMENTOS. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Inexiste cerceamento de defesa, quando a descrição dos fatos seja suficiente para a compreensão dos fatos que deram origem ao lançamento.

(...)’”(grifamos)

(AC nº 201-79.299; 1ª Câmara do 2º CC; Relator Conselheiro José Antônio Francisco; Julgamento em 24/05/06)

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL — DESCRIÇÃO DOS FATOS E CAPITULAÇÃO LEGAL — IMPRECISÃO — CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA — NULIDADE: Tendo a peça impositiva procedido à perfeita descrição dos fatos, possibilita ao contribuinte seu amplo direito de defesa, ainda mais que ele foi exercido em sua plenitude. A capitulação legal, cuja precisão foi prejudicada pela generalidade, tendo apresentado perfeito enquadramento do tipo fiscal, é suficiente para validar o lançamento” (grifamos)

(AC nº CSRF/0 -04.778; 1ª turma da CSRF; Relator Conselheiro José Carlos Passuelo; Julgado em 01/12/2003)

Alega a Recorrente que:“(…) A falta de apreciação das questões e o pronunciamento específico sobre a matéria questionada, resultam no cerceamento de defesa.”, todavia, a própria Recorrente deixa de indicar precisamente quais seriam as questões que decisão *a quo* que deixou de abordar, deixando, assim, de apontar as omissões que lhe cercearam a defesa.

Ato contínuo, alega que o auto de infração deixou de indicar precisamente a norma que define a infração por ela cometida. Desta forma, como já mencionado na decisão anterior, o auto de infração não só citou qual foi a norma infringida, como também criou um capítulo específico cuja denominação é “VIII – ENQUADRAMENTO LEGAL”, aonde é claramente possível visualizar todas as normas que ampararam a decisão do agente da administração tributária.

Desta forma, não há que se falar em cerceamento de defesa considerando que foi concedida ao contribuinte oportunidade de manifestação em todas as etapas do processo.

Entende a Recorrente também que o lançamento se embasou em meras presunções, fato que acarretaria sua nulidade. Para avaliar tal posicionamento, primeiramente, cumpre tecer alguns esclarecimentos acerca das espécies de nulidade que podem atingir os processos administrativos.

Existem dois tipos de vícios que podem acarretar a nulidade de um lançamento, quais sejam, os formais e os materiais. Os primeiros ocorrem quando alguma das regras procedimentais para a constituição do crédito tributário é desrespeitada, enquanto os

segundos surgem se a autoridade administrativa não logra demonstrar a existência de todos os seus aspectos, conforme previsto no art. 142 do CTN.

Dentre referidos requisitos, pode-se citar a necessidade de identificar o sujeito passivo, de comprovar a ocorrência do fato gerador e de determinar a matéria tributável. Ou seja, faz-se necessário delimitar os aspectos que identificam e caracterizam a infração que se pretende imputar.

No presente caso, tendo em vista que seu objeto se refere à aplicação de penalidade, a Recorrente entende que a autoridade administrativa não obteve êxito em demonstrar a ocorrência da infração, por ter se embasado em mera presunção. Entende que não há fundamento legal que a autorize a agir de tal modo, na medida em que tal posicionamento acarreta a desconsideração de negócio jurídico lícito.

De fato, não se nega que a autoridade administrativa valeu-se de presunção. Contudo, a presunção não foi dirigida à infração em si, mas, sim, à caracterização da Recorrente como adquirente em importação por conta e ordem de terceiros. Isto é, a presunção foi utilizada apenas para qualificá-la na operação, e não, para comprovar a inobservância da obrigação acessória que deu origem à cobrança aqui tratada.

Segundo o art. 27 da Lei nº 10.637/02, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da MP nº 2.158-35/01, a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste. Logo, o auditor fiscal considerou a Recorrente dessa forma, já que restou demonstrado através de documentos que os custos da operação foram por ela suportados.

Ademais, quanto à ocorrência da infração, verifica-se que a antecipação de numerário em comento foi corroborada por prova de que os valores antecipados destinavam-se ao pagamento de tributos incidentes no desembaraço aduaneiro, bem assim para fazer frente aos custos dos produtos.

Resta evidente, portanto, que a autuação não se fundamentou apenas em argumentos. Assim, não é cabível a alegação de nulidade, por não se evidenciarem vícios, seja quanto aos requisitos formais que instrumentalizam o lançamento, seja quanto aos requisitos materiais, que dizem respeito à obrigação tributária principal.

Superada as preliminares, passo agora ao exame do mérito.

Do mérito

Das transferências de recursos entre as empresas.

De início, vê-se que a Recorrente retoma a mesma tese apresentada em sua impugnação, ou seja, limitou-se a dizer que se precaveu da melhor maneira possível antes de realizar as operações com a empresa Centro Portuário, pois constatou que se tratava de uma empresa antiga no mercado, e além disso foram apresentadas certidões negativas de débitos junto aos órgãos da administração pública e sua situação cadastral no site da Receita Federal era ativa e habilitada. Diante disto, a empresa ora Recorrente alega que para sua segurança agiu da melhor maneira possível, verificando tudo que era capaz a fim de atestar a regularidade da empresa Centro Portuário antes da operação, portanto não deve ser considerada culpada uma vez que agiu com total boa fé, não existindo a intenção de simular a operação.

De tudo quanto foi alegado pela Recorrente, depreendem-se dois argumentos que, segundo o seu entendimento, seriam suficientes para descaracterizar a presunção erigida pela fiscalização de que a operação *in tela* preenche os requisitos da importação por conta e ordem de terceiros. São eles: (i) os recursos transferidos a título de sinal e (ii) a declaração de Centro Portuário de que operava com recursos próprios.

Quanto ao primeiro argumento, embora a Recorrente alegue que transferiu valores a título de “sinal” à importadora Centro Portuário, não se vê nos autos prova suficiente para desqualificar a importação por conta e ordem de terceiros. A tese de que se cuida de importação “por conta própria” da Centro Portuário também não convence. É da essência da importação por conta e ordem a transferência de recursos de terceiros ao importador, erigindo-se presunção legal de que a operação assim se caracteriza constatada a ocorrência desse evento (art. 27 da Lei nº 10.637/02).

Também não convence o argumento de que a Centro Portuário operava com recursos próprios, posto que, como comprovado pela fiscalização, os recursos por ela recebidos destinavam-se a cobrir as despesas de importação de bens posteriormente adquiridos pela Recorrente sob a roupagem de importação por conta própria da importadora, cujos valores eram coincidentemente suficientes para suportar as despesas das operações de importação.

Dessa forma, vê-se que as justificativas para as transações entre as empresas não tem força suficiente para afastar a presunção legal de que a operação em exame é de importação por conta e ordem de terceiros.

Da ocultação do real importador.

Como já mencionado no item anterior, o art. 27 da Lei nº 10.637/02 erigiu presunção legal sobre as operações de comércio exterior que tenham seus custos arcados por terceiros. Assim, realizando-se operação de comércio exterior mediante a utilização de recursos de terceiros – o que, aliás, ficou comprovado nos autos –, presume-se por conta e ordem do adquirente.

Tendo em vista que a Recorrente desafia a presunção de que operação em pauta deu-se por conta e ordem de terceiros, faz-se necessário tecer alguns comentários acerca das presunções. Segundo a doutrina, existem duas modalidades de presunção, a simples e a legal. A primeira é fruto da análise e interpretação dos fatos feitas pelo aplicador do direito, tendo caráter bastante subjetivo. Já a segunda tem origem legislativa, na medida em que é imposta por Lei. Essa última também se subdivide em duas categorias: (i) relativa; e (ii) absoluta.

A diferença entre a presunção simples e a legal se encontra no ônus da prova. Em relação à simples, quem alega tem o dever de comprovar sua tese, ainda que por meio de prova indireta. Já para presunção legal, se for relativa, inverte-se o ônus da prova, cabendo ao acusado demonstrar que os fatos por ele praticados não se enquadrariam na hipótese a qual a lei atribuiu a presunção; mas se for absoluta, não cabe prova em contrário.

Quando a este instituto, cabe extrair trecho de um artigo de Maurício Barros e Nelson Albino Neto:

“Dentre as presunções legais, há, ainda, a divisão entre as relativas (iuris tantum) e as absolutas (iuris et de iure), assim classificadas conforme a admissibilidade, ou não, de prova em contrário, respectivamente. Para LUÍS EDUARDO SCHOUERI, ‘a presunção relativa nada mais faz, em princípio, do que dispor sobre o ônus da prova: reza que, em determinados casos, uma circunstância que, em si, dependeria de prova, dispensa comprovação; tal circunstância é tida por verdade, até que se consiga demonstrar o contrário.’ Já as ‘presunções absolutas’ correspondem às disposições legais que qualificam determinados fatos como verdadeiros, independentemente da produção de prova em contrário (vedadas).’ – SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUEIRA, Roberto Quiroga (coord.). A Prova no Processo Administrativo Federal – Simulação, Presunções e a Visão dos Conselhos de Contribuintes in Tributação de Empresas – Curso de Especialização, São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 411-412.

No presente caso, estamos diante de uma hipótese de presunção legal relativa. Para desafiá-la, a Recorrente deveria ter trazido sólidos elementos para comprovar que os negócios firmados com a empresa Centro Portuário tinham contornos de uma importação em nome próprio, seguida de operação de compra e venda.

Contudo, da análise dos documentos acostados aos autos, nota-se que não há prova de que tal tenha ocorrido.

Limita-se a Recorrente a alegar ser uma empresa idônea e de boa-fé, sendo certo que não pode agora ser penalizada por irregularidades cometidas por terceiros.

Em situações como a que se apresenta, faz-se indispensável a apresentação de prova contundente de que se trata de importação por conta própria, a ponto de desfigurar a presunção legal instituída pelo art. 27 da Lei nº 10.637/02.

Restando claro que a presunção legal prevalece no caso em tela, cumpre também lembrar que as formalizações de obrigações acessórias devem refletir a efetiva operação levada a cabo pelo contribuinte.

Nesse sentido, dispõe a IN nº 225/02 que, nas importações por conta e ordem de terceiro, os dados do real adquirente devem ser mencionados na declaração de importação, assim como o contrato firmado entre as partes deve ser apresentado à autoridade aduaneira para fiscalização.

Se assim não for feito, por fraude, simulação ou interposição fraudulenta de terceiros, as partes envolvidas devem responder solidariamente pela infração, estando sujeitas à pena de perdimento, conforme estabelece o art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Cabe ressaltar que tal dispositivo condicionou intencionalmente a aplicação desta penalidade somente aos casos em que reste evidenciado o intuito de fraude ou simulação de operações comerciais. Isso porque a finalidade almejada não é penalizar o contribuinte que, por descuido ou mero erro, deixou de cumprir corretamente com suas obrigações acessórias, mas, sim, evitar que eventos mais danosos ocorram em decorrência da omissão dolosa do real adquirente das mercadorias importadas.

Com isso em mente, para esclarecer o presente conflito, é pertinente abordar o conceito e a caracterização do instituto da simulação. Segundo Pontes de Miranda, “quem simula aparenta, faz ver-se, ouvir-se, ou sentir-se, o que não se vê, não se ouve e não se sente. Quer se tenha por existente o que não existe. [...] Põe-se, em vez do que é verdadeiro, o que se parece com o verdadeiro e não o é. Quem dissimula encobre o verdadeiro.” – (*Tratado das Ações*, Tomo II, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p. 273).

Como o Direito Tributário vale-se de conceitos de outros ramos do Direito, como, de resto, reconhece o art. 109 do CTN, a fim de se determinar o alcance de expressões por ele empregadas, vale visitar definições já consagradas em outros domínios jurídicos. Desta forma, ao analisarmos o art. 167, § 1º do Código Civil, nota-se que:

"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:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

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

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado."

Tendo em vista que a operação praticada entre a Recorrente e sua parceira se revestiu da forma de uma importação em nome próprio, seguida da venda de mercadorias, quando, na verdade, observando-se o conjunto de normas que disciplinam as operações de importação por conta e ordem de terceiros já explicitadas, deveria ter se formalizado como tal, houve evidente simulação na forma do inciso II do artigo supracitado.

Por ter restado comprovado que a Recorrente suportou os custos da operação, antecipando recursos à sua parceira com o propósito de promover o despacho aduaneiro de mercadoria importada, restou caracterizada, portanto, a presunção legal do art. 27 da Lei nº 10.637/02, assim, formalizando-se em nome de terceiros as obrigações acessórias, em especial, a declaração de importação, como se a empresa Centro Portuário fosse a importadora das mercadorias, não há como desfigurar a simulação.

Nesse sentido, encontram-se julgados desse Conselho:

“Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 10/10/2003 a 09/02/2004

Ementa: IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE DAS MERCADORIAS. CARACTERIZAÇÃO DA OCORRÊNCIA DE DANO AO ERÁRIO. CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DAS MERCADORIAS.

Nos termos da legislação de regência, considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo da obrigação tributária, em operações de importação (realizadas por conta e ordem 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 houverem sido consumidas.” - PAF 10909.001837/2004-38, 2ª Câmara, 3º CC, Dj 08.11.2006.

Cabe, ademais, dar destaque ao acórdão 3102-00.588 deste Conselho, datado de 04 de fevereiro de 2010, de relatoria do Conselheiro José Fernandes do Nascimento, que distinguiu a interposição fraudulenta em: importação sem comprovação da origem dos recursos próprios e importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão de nome). Transcrevo, a seguir, trechos do voto vencedor que elucidam referida distinção:

“Da interposição fraudulenta na importação sem comprovação da origem dos recursos próprios.

A não-comprovação da origem, disponibilidade ou transferência lícita dos recursos próprios empregados na operação de importação, bem assim a condição de real adquirente da mercadoria, é causa, simultânea, da presunção da conduta ilícita da interposição fraudulenta e da inidoneidade da pessoa jurídica na operação de importação.

*No primeiro caso, a não-comprovação dos recursos próprios é fato presuntivo causador do **fato presumido da interposição fraudulenta nas operações de comércio**, que se caracteriza pela ocultação do "sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação", nos termos do §.2º do artigo 23 do Decreto-lei n 2 1.455, de 1976...*

No segundo caso, o fato presuntivo da não-comprovação dos recursos próprios é causador da conduta inidônea da pessoa jurídica, caracterizada pela sua inexistência de fato como importadora, pois quem, verdadeiramente, está importando é a pessoa jurídica omitida nos documentos que acobertam a operação, conforme estabelecido no § 1º do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1.996.

Dessa forma, infere-se que, embora o fato-base seja o mesmo (a não-comprovação dos recursos próprios), as condutas descritas como infração são distintas. Num caso, o referido fato se constitui em prova indireta da conduta infracional, consistente na ocultação do sujeito passivo, real comprador ou responsável pela importação. No outro, ele é prova indireta da inidoneidade da pessoa jurídica importadora (ela inexistente de fato como importadora).

No caso, como as referidas infrações não são idênticas, não há que se falar em hipótese de bis in idem, que consiste na incidência de dupla penalização de uma mesma conduta ilícita ou de dupla valoração de circunstância gravosa na determinação da sanção.

*Logo, é juridicamente plausível a cominação a cada uma delas (infrações) de penalidades diferentes, a saber: (i) **a pena de perdimento da mercadoria e (ii) a sanção de inaptidão de inscrição no CNPJ...***

*Com efeito, em consonância com o estabelecido nos transcritos preceitos legais, a conduta da **interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior** é sancionada com a pena de perdimento da mercadoria, por dano ao erário (art. 23, § 1º, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976), ao passo que a conduta da inidoneidade da importadora (ou **por inexistência de fato como importadora**) é sancionada com a inaptidão da inscrição no CNPJ (art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996), sanção administrativa de natureza não-patrimonial de caráter interventivo, segundo alguns doutrinadores, ou **suspensiva ou privativa de atividade, segundo outros.***

Na primeira hipótese, a pena imposta visa ressarcir o erário e castigar o infrator pela conduta ilícita caracterizada por dano ao erário. Já a segunda sanção visa punir a fraude na operação de importação, mediante o uso abusivo da personalidade jurídica, pois quem, verdadeiramente, está importando é a pessoa jurídica omitida nos documentos que acobertam a operação.

Ressalto ainda que, para fins da legislação aduaneira, é irrelevante se a empresa existe de fato ou não nos termos da legislação societária. Em outros termos, se é empresa é de "fachada" ou não. Para o direito aduaneiro, é possível a empresa existir de fato, ter pessoal, instalações, atividade operacional etc., e ser considerada inexistente de fato para fins aduaneiros, desde que ela atue na área de comércio exterior ilicitamente, como interposta pessoa, e cometa a infração descrita no comando legal suprarreferenciado.

Da interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros.

A interposição ilícita na operação de importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome) caracteriza-se pela comprovação da transferência dos recursos financeiros do caixa ou conta bancária do verdadeiro adquirente da mercadoria, para o caixa ou conta bancária da interposta pessoa (o importador ostensivo). Nesta modalidade de interposição fraudulenta, o importador apenas cede o nome, porém, os recursos empregados no pagamento da operação de importação são integral ou parcialmente fornecidos pelo adquirente ou real importador.

No que tange a esta modalidade de interposição ilícita, a legislação aduaneira prevê duas hipóteses de presunção da operação de importação por conta e ordem de terceiro. Uma, prevista no art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002 (i), e a outra, no § 2º do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006 (ii), conforme se infere a partir do teor dos referidos dispositivos...

Examinado o teor dos transcritos comandos legais, concluo que, por presunção, duas são as hipóteses de interposição ilícita, caracterizada como sendo importação por conta e ordem de terceiro (ilícita), a saber:

- a) a realizada mediante utilização de recursos de terceiro, sem o cumprimento das exigências legais estabelecidas para o tipo de importação por conta e ordem de terceiro (artigo 27 da Lei nº 10.637, de 2002); e*
- b) a realizada mediante utilização de recursos próprios, sem o cumprimento dos requisitos e condições estabelecidos para a importação por encomenda (§ 2º do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006). Por força desta presunção, embora os recursos utilizados na importação sejam do próprio importador, como a mercadoria importada será destinada a um comprador predeterminado (o encomendante), a operação será equiparada a **importação por conta e ordem de terceiro (ilícita).***

...

Da interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome): penalidades aplicáveis.

Até 15 de junho de 2007, data em que entrou em vigor o art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, da mesma forma que ocorria com a denominada interposição fraudulenta na importação sem comprovação da origem dos recursos próprios, a conduta ilícita consistente na ocultação dos reais intervenientes ou beneficiários das operações de comércio exterior, mediante mera cessão do nome, aqui denominada (no caso da operação de importação) de interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros, **o importador (ostensivo)** era sancionado com as seguintes penalidades:

a) a pena de perdimento por dano ao erário, prevista no § 1º, combinado com o disposto no inciso V, c/c § 2º, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, ou sua sucedânea, se configurada a hipótese de conversão em penalidade pecuniária de que trata o § 3º do citado art. 23 (**norma geral de interposição fraudulenta no comércio exterior**); e

b) a sanção administrativa de inaptidão da inscrição no CNPJ, nos termos do § 1º do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002 (**norma especial da inaptidão da inscrição da pessoa jurídica no CNPJ**).

Por sua vez, **o real beneficiário da operação (o importador oculto)**, continua sendo sancionado apenas com a pena de perdimento por dano ao erário, prevista no § 1º, combinado com o disposto no inciso V e § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, ou multa sucedânea, se configurada a hipótese de conversão em penalidade pecuniária estabelecida no § 3º do citado art. 23.

Em relação **ao importador (ostensivo)**, a partir da vigência do referido preceito legal (norma especial de interposição fraudulenta), a prática da conduta da interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome) passou a ser sancionada, exclusivamente, pela multa de 10% (dez por cento) do valor da operação de importação, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais). No que tange ao **real beneficiário da operação (o importador oculto)**, alteração alguma houve, seja na definição da infração ou da fixação da penalidade.

Trata-se, no caso da infração e penalidade definidas no caput do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, de penalidade pecuniária especificamente estabelecida para o importador que descumpriu as exigências legais determinadas para a importação por conta e ordem de terceiro ou a importação por encomenda, conforme acima explanado.

No meu entendimento, duas circunstâncias corroboram para a conclusão **aqui apresentada**:

a) a primeira: a menção expressa no parágrafo único do art. 33 de que a "hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996". Em outros tempos, por expressa determinação legal, a conduta do importador de apenas ceder o nome, com o objetivo de ocultar do conhecimento das autoridades aduaneiras os reais intervenientes ou beneficiários da operação de importação (que corresponde ao sujeito passivo, real comprador ou responsável pela operação de importação), foi excepcionada da hipótese da infração e respectiva penalidade por inidoneidade na condição de importador, motivadora da sanção de inabilitação de sua inscrição no CPNJ; e

b) a segunda: a vedação expressa, contida nos arts. 99 e 100 do Decreto-lei nº 37, de 1966, de cominação de mais uma penalidade para infração idêntica cometida pela mesma pessoa, ou seja, a vedação da incidência de bis in idem na fixação da sanção por infração à legislação aduaneira.

Cabe esclarecer que o art. 33 da Lei nº 11.488, "de 2007, sancionou com a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação de importação, apenas a conduta do importador (ostensivo), na hipótese de **interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros**.

A contrario sensu, continua sendo sancionada com a pena de perdimento por dano ao erário, prevista no § 1º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, ou, conforme o caso, com a penalidade pecuniária sucedânea, equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, fixada no § 3º do citado artigo, as seguintes condutas:

a) do importador (ostensivo), na hipótese de **interposição fraudulenta na importação sem comprovação da origem dos recursos próprios** (inciso V, c/c § 2º, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976); e

b) do real importador, na hipótese de **interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome)**, consubstanciada nas operações de importação por conta e ordem de terceiro ou a importação por encomenda, realizadas sem o cumprimento das exigências legais (inciso V e § 2º, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, combinado com disposto no art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002 e no § 2º do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006).

Em outros termos, a pena de perdimento será sempre aplicada, ou ao importador ou aos reais intervenientes ou beneficiários da operação de importação, conforme o caso. (...)

Em suma, com base no que foi exposto, fica demonstrado que:

a) a multa de que trata o art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, aplica-se apenas ao importador (ostensivo) e somente na hipótese de **interposição fraudulenta mediante cessão do nome**. Trata-se, portanto, de forma especial de interposição fraudulenta;

b) a pena de perdimento ou, se for o caso, a multa sucedânea, prescrita para

a interposição fraudulenta especial ou mediante cessão do nome, aplica-se apenas ao real importador (o importador oculto), por força da vedação da cominação de mais uma penalidade para idêntica infração (princípio do non bis in idem em matéria de infração à legislação aduaneira); e

*c) a pena de perdimento prescrita para a **interposição fraudulenta sem comprovação da origem dos recursos próprios**, por impossibilidade lógica, será aplicada somente ao importador (ostensivo).*

Cabe enfatizar que o entendimento aqui esposado confere sentido e alcance normativo ao disposto no art. 33 em comento, compatível com as normas gerais do direito aduaneiro que disciplina a matéria (arts. 99 e 100 do Decreto-lei nº 37, de 1966) e em consonância com o disposto no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, combinado com o § 3º do art. 727 do RA/2009.” (grifou-se)

Do dano ao Erário

Conforme dispõe o art. 602 do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002:

“Art. 673. Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte de pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida ou disciplinada neste Decreto ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-lo (Decreto-Lei no 37, de 1966, art. 94, caput).

Parágrafo único. Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato (Decreto-Lei no 37, de 1966, art. 94, § 2o).” (grifos nossos)

Daí se extrai que o Regulamento Aduaneiro satisfaz-se com a mera transgressão de regra nele disciplinada ou em norma destinada a completá-lo, como é o caso das regras que disciplinam a importação por conta e ordem de terceiro, tendo lugar as punições decorrente de infração, independentemente de se verificar a configuração de dano ao Erário.

Adicionalmente, dispõe ainda o artigo 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/76:

“Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

*V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, **na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a***

interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 1o O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 2o Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 3o As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)”
(grifos nossos)

Com base nisso, não tem lugar a alegação de que a ausência de dano ao Erário afastaria a configuração da infração. A mera omissão de informações relevantes, como o real destinatário das mercadorias, já é suficiente para configurar a infração.

VI – Da responsabilidade solidária.

A Recorrete não se conforma de sua qualificação como responsável solidária, por supostamente ter integrado o polo passivo da relação jurídica tributária com fundamento em simples instrução normativa, diploma este que não teria força de Lei.

Conforme determina o art. 78 da MP nº 2.158-35/01 (que incluiu o inciso V no artigo 95 do Decreto-lei nº 37/66), o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, responde solidariamente pelas infrações.

Nesse sentido, vale lembrar que esse Conselho já afirmou que:

“RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES.

Responde pelas infrações, conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.” – PAF 10909.001837/2004-38, 2ª Câmara, 3º CC, Dj 08.11.2006.

Sendo assim, não há que se falar em ilegitimidade passiva da Recorrente ou mesmo em ilegalidade da instrução normativa, já que a Recorrente preenche os requisitos para qualificar-se como responsável solidária, bem assim existe Lei que ampara a inclusão do responsável solidário no polo passivo, vindo a instrução normativa apenas a discipliná-la.

Das arguições de inconstitucionalidade

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente alega que a autuação violou diversos princípios constitucionais, entre eles os da moralidade, eficiência pública, segurança Jurídica e não confisco. No entanto, cumpre esclarecer que a análise da inconstitucionalidade de normas é matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário.

Inclusive, a Súmula nº 02 do CARF determina que este Colegiado não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, cabendo apenas a aplicação da legislação tributária em vigor.

Assim, diante de todo o exposto, não acolho as preliminares de cerceamento de defesa e nulidade do auto de infração e, no mérito, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo a decisão proferida pela DRJ-SC tal como lançada.

Gilberto de Castro Moreira Junior