



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

Processo n° 12466.003446/2008-63
Recurso n° 344.931 Voluntário
Acórdão n° **3202-00.278 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 7 de abril de 2011
Matéria Imposto de Importação
Recorrente CRISTAL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. e BRASIL FERRAMENTAS E PEÇAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 05/12/2005

OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE NA IMPORTAÇÃO. CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA PROPORCIONAL AO VALOR ADUANEIRO.

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, inclusive mediante interposição fraudulenta de terceiros, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa igual ao valor da mercadoria caso tenha sido entregue a consumo ou não seja localizada.

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 utilização de recursos financeiros daquele (art. 27 da Lei nº 10.637/2002).

INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

O adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, responde conjunta ou isoladamente pela infração.

CEDÊNCIA DE NOME PARA A REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR. CONCOMITÂNCIA DE PENALIDADES.

A partir da vigência do art. 33 da Lei nº 11.488/2007 a cedência de nome, por parte do importador ostensivo, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com intuito de acobertar os reais intervenientes ou beneficiários passou a ser penalizada com a multa de 10% do valor da operação, em substituição à declaração de inaptidão do CNPJ de que trata o art. 81 da Lei nº 9.430/1996. A multa instituída pela Lei nº 11.488/2007, quando cabível, não prejudica a pena de perdimento das mercadorias ou sua conversão em multa, aplicável à pessoa jurídica que ceder seu nome.

RECURSOS VOLUNTÁRIOS NEGADOS

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento aos recursos voluntários.

José Luiz Novo Rossari - Presidente e Relator

Editado em 13 de abril de 2011

Estiveram presentes à sessão os Conselheiros José Luiz Novo Rossari, Irene Souza da Trindade Torres, Rodrigo Cardozo Miranda, Gilberto de Castro Moreira Junior e Paulo Sérgio Celani.

Relatório

Em exame os recursos voluntários contra a decisão da DRJ Florianópolis/SC, que manteve o lançamento em que o Fisco exigiu da contribuinte e da empresa apontada como responsável solidária “Brasil Ferramentas e Peças Ltda.” (Brasil) a multa de que trata o art. 618, inciso XXII e § 1º do Decreto nº 4.345/2002, por constatação da prática de irregularidades no comércio exterior, inclusive interposição fraudulenta.

Para historiar os fatos transcrevo o relatório constante do Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC, *verbis*:

“Trata o presente processo de auto de infração lavrado para exigência de crédito tributário no valor de R\$ 71.541,00, referente a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, prevista no parágrafo 3º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002.

Depreende-se da descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração, que a interessada promoveu diversas importações de mercadorias, declarando as operações como se fossem por conta própria, ou seja, figurava como importadora e adquirente das mercadorias importadas. O procedimento de fiscalização, com amparo na Instrução Normativa SRF nº 228/2002, concluiu que as operações eram, em verdade, realizadas por conta e ordem de terceiros, mediante a ocultação dos reais importadores, com o uso de recursos deles provenientes. Intimada a prestar esclarecimentos e apresentar documentos que comprovassem a regularidade das operações, a interessada não logrou êxito, apresentando contabilidade deficiente, de forma que a origem, disponibilidade e transferência lícitas dos recursos não ficaram comprovadas. Ao contrário, os documentos analisados comprovaram que os recursos utilizados nas operações de importação tiveram como origem os reais adquirentes das mercadorias, ocultos, aos quais estas eram repassadas mediante simulação de venda. Ficaram caracterizados ainda a falta de capacidade financeira dos sócios da empresa, o subfaturamento de preços, a falsidade dos documentos instrutivos dos despachos de importação, e, principalmente, a ocultação dos reais adquirentes das mercadorias importadas, mediante interposição fraudulenta de terceiros.

No caso em apreço, a real importadora, oculta nas operações de importação foi a empresa “Brasil Ferramentas e Peças Ltda.” (“Brasil Ferramentas”), autuada na condição de sujeito passivo solidário (termo de folhas 03). A Brasil Ferramentas foi a real importadora na operação amparada pela Declaração de Importação nº 05/1322339-2, listada às folhas 57.

Dessa forma, foi proposta a pena de perdimento das mercadorias, como previsto no parágrafo 1º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002, pela caracterização do disposto no inciso V do mesmo artigo. Em razão de as mercadorias já haverem sido consumidas ou não localizadas, foi lavrado auto de infração para exigência da multa equivalente ao valor aduaneiro das mesmas, como previsto no parágrafo 3º do mesmo artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, com redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002.

Regularmente científicadas por via postal (AR às fls. 566 e 567), a Cristal Importação e Exportação Ltda. apresentou a impugnação tempestiva de folhas 570 a 612, com os documentos de folhas 613 a 634 anexados, e a Brasil Ferramentas e Peças Ltda. apresentou a impugnação tempestiva de folhas 637 a 644, com o documento de folhas 645 anexado.

Da manifestação da Cristal Importação e Exportação Ltda.:

A impugnante alega que “o Auto de Infração guerreado se funda em indícios e presunções, baseadas em conjecturas mirabolantes, destituídas de lógica e sem trazer prova capaz de sustentar quaisquer afirmações no mesmo contidas”.

Defende que “possui indiscutível capacidade financeira para realizar as operações de importação por conta própria, ao contrário do que quer fazer crer a fiscalização, inexistindo, no caso em tela, qualquer tentativa de fraude ou simulação mediante a interposição fraudulenta de terceiros”.

Observa que os contratos de câmbio foram por ela liquidados, com recursos próprios, e que é a única a figurar em todos os documentos relativos às operações de importação, como Declarações de Importação, Licenças de Importação, faturas *in voice*, *packing lists*, etc.

Alega que as mercadorias importadas foram por ela adquiridas, ato perfeitamente regular que não caracteriza a importação por conta e ordem de terceiros, conforme artigo 11 da Lei nº 11.281/2006 e Instrução Normativa SRF nº 634/2006.

Traça considerações sobre importação “por conta própria” e “por conta e ordem de terceiros” para defender que as importações que realizou não se caracterizam como “por conta e ordem de terceiros”. Embasa sua defesa no Parecer PGFN/CAT nº 1.316, de 11/06/01 e no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 07, de 13/06/02, bem como nas Instruções Normativas SRF 225/02 e nº 247/2002.

Defende que, por outro lado, é a única responsável pelas importações, porque: - as importações foram feitas em seu nome para posterior venda; as faturas (*invoice*) foram emitidas exclusivamente em seu nome; os contratos de câmbio foram por ela firmados e liquidados; os pagamentos dos impostos foram realizados com seus recursos; as Declarações de Importação foram por ela registradas, sendo que adquiriria a propriedade das mercadorias nacionalizadas e assumiria todos os riscos fiscais, financeiros e comerciais das operações; depois de nacionalizadas as mercadorias passariam a fazer parte de seu estoque contábil e posteriormente seriam vendidas no mercado nacional com o pagamento dos tributos devidos.

Alega que não se comprovou a ocultação do sujeito passivo/real adquirente das mercadorias e que “o recebimento de valores pela impugnante, após praticada a operação de importação por sua conta e risco, é decorrente do pagamento devido em

razão de negócio jurídico mercantil de venda e compra das mercadorias, pactuado entre a Impugnante e seu cliente, operação esta devidamente acobertada por regular e idôneo documento fiscal.”

Discorda da afirmação de que haveria “quebra da cadeia de incidência do IPI”, pois muitas das mercadorias importadas não sofrem tributação do IPI.

Discorda de todas as alegações da fiscalização, em especial a de que houve fraude ou simulação e subfaturamento. Alega que os documentos apresentados, tais como, extratos bancários, limites de crédito junto a instituições financeiras, contratos de mútuo e empréstimos, credibilidade na rápida obtenção de seguros garantia, dentre outros, comprovam sua capacidade financeira.

Defende que, se fosse o caso, e conforme julgados das DRJ, “eventual penalidade a ser aplicada ao importador ostensivo no caso de comprovação de cessão de nome – o que não se verifica no caso em tela! - seria tão-somente a aplicação de multa no valor de 10% (dez por cento) do valor da operação.” Transcreve ementas de decisões administrativas.

Defende a exclusão de sua responsabilidade em razão de ter atuado em conformidade com o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme prevê o inciso II do artigo 610 do Regulamento Aduaneiro, e o disposto no ADI nº 07/2002 e IN SRF nº 225/2002 e nº 247/2002, em relação à caracterização da importação por conta e ordem de terceiros.

Requer seja julgado improcedente o auto de infração, cancelando-se a penalidade proposta.

Protesta pela concessão de prazo para a juntada ulterior de documentos.

Da manifestação da Brasil Ferramentas e Peças Ltda.:

A impugnante alega que não pode figurar como responsável solidária por não se enquadrar no disposto no artigo 124 do Código Tributário Nacional, tendo apenas comprado mercadoria importada pela Cristal.

Alega que o “Auto de Infração se funda totalmente em indícios e presunções fiscais, baseada em conjecturas mirabolantes, destituídas de lógica e sem trazer prova capaz de sustentar a referida autuação” e que “está flagrante a fragilidade e insuficiência dos indícios coletados pela fiscalização”.

Defende que “em nenhum momento ocorreu a ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação, inclusive mediante a interposição fraudulenta de terceiros.”

Faz considerações sobre importações por conta própria e importações por conta e ordem de terceiro, alegando que a única responsável pela importação foi a Cristal, que adquiriu mercadorias para revenda interna, como demonstram os documentos apresentados.

Alega que não ficou demonstrado que a Cristal não possuía saldo financeiro superior ao valor do câmbio, na data do respectivo fechamento de câmbio das operações.

Contesta todas as acusações registradas no auto de infração, defendendo a ilegalidade da autuação por não possuir nenhum elemento suficiente para caracterizar as operações como por conta e ordem de terceiros.

Requer seja excluída de qualquer infração decorrente da compra da mercadoria citada no auto de infração.

É o relatório.”

O julgamento em primeira instância foi realizado pela 1ª Turma da DRJ em Florianópolis/SC, que por unanimidade de votos decidiu pela procedência integral do lançamento, nos termos do Acórdão DRJ/FNS nº 07-15.308, de 6/3/2009 (fls. 648/656), que teve a seguinte ementa, *verbis*:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 30/12/2004 a 24/08/2005

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

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, inclusive mediante interposição fraudulenta de terceiros, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa igual ao valor da mercadoria caso tenha sido entregue a consumo ou não seja localizada.

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 utilização de recursos financeiros daquele.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 04/01/2005 a 08/03/2006

INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

O adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, responde conjunta ou isoladamente pela infração.

Lançamento Procedente”

O órgão julgador proferiu sua decisão entendendo que ficou plenamente caracterizado o uso de recursos de terceiros na operação de importação objeto da DI nº 05/1322339-2, afastando a alegação de que a interessada detinha capacidade financeira para arcar com os custos envolvidos, e que foi verificado que os reais adquirentes das mercadorias importadas foram ocultados nas operações de importação, de forma que a fraude impediu o conhecimento desses adquirentes pelo Fisco, seja para realizar a devida tributação, seja para realizar o controle aduaneiro determinado pela Lei. Concluiu ter sido comprovado que os recursos utilizados nas operações de importação tiveram como origem os reais adquirentes das mercadorias, estabelecendo-se a presunção legal de que ditas operações foram realizadas por sua conta e ordem. Afirma, ainda, que a escrita contábil da interessada está eivada de vícios e irregularidades, de forma que não se presta a comprovar a origem lícita dos recursos empregados. O órgão julgador concluiu, também, que a empresa Brasil participou das operações de importação como a real adquirente das mercadorias, pois os recursos utilizados nas operações dela provieram, e decidiu que essa empresa deve responder conjuntamente com a contribuinte Cristal pelas infrações cometidas.

A contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 661/690), alegando que: ● não pode concordar com o entendimento do órgão julgador, de que a suposta existência de transferências de recursos por parte da coobrigada à ora recorrente, que teriam ocorrido em datas anteriores à efetivação das importações e próximas e coincidentes, em valores e datas, ao momento de fechamento do câmbio a elas referentes, prestar-se-iam a comprovar de forma cabal que os recursos utilizados nas operações de importação provieram daquela, de forma a caracterizar a importação por conta e ordem de terceiros; ● a simples existência das supostas

transferências de recursos pode ser tida, no máximo, como mero indicio, jamais como prova cabal; • a presunção legal admitida em matéria de importação para que seja detectada a fraude ou simulação mediante interposição fraudulenta é a de não se comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, consoante norma do Regulamento Aduaneiro; • a presunção foi amplamente elidida pela recorrente, posto que ficou demonstrada a ampla capacidade financeira desta, através de documentos apresentados no curso do procedimento fiscal; • a disponibilidade de recursos próprios é claramente notada ainda, da análise dos contratos de câmbio fechados pela recorrente, assim como em todos os demais documentos relativos à operação de importação, tais como Declaração de Importação, *Invoice*, *Packing List*, etc; • inexistente óbice à realização de importação por conta própria para cumprimento de contrato de compra e venda previamente celebrado com eventual promissário comprador no mercado interno; • a importação por conta própria para cumprimento de contrato de compra e venda, previamente celebrado com eventual promissário comprador, também conhecida por importação por encomenda, é prevista na Lei nº 11.281/2006; • em que pese as operações de importação objeto da autuação terem sido realizadas anteriormente à edição da Lei nº 11.281/2006, a norma contida em seu art. 11 corrobora as alegações trazidas pela recorrente de que a existência de promissário comprador/encomendante não basta para desconsiderar que a importação foi realizada na modalidade por conta própria; • ante a mudança de regras de tratamento das importações por encomenda, estabelecidas pela Lei nº 11.281/2006, que em alguns aspectos deu o mesmo tratamento conferido às importações por conta e ordem, a recorrente tratou de se adaptar às novas regras e procedimentos, passando, inclusive a realizar um maior número de operações de importação na modalidade por conta e ordem de terceiros; • a documentação fornecida ao Fisco comprova que a operação não se trata de importação por conta e ordem de terceiros, mas sim, de aquisição de mercadorias para revenda interna, por exclusiva conta e risco da recorrente; • resta claro que, em havendo qualquer das hipóteses citadas no art. 2º do ADI SRF 7/2002, não há que se falar em operação por conta e ordem de terceiro, ante a aquisição de propriedade pela pessoa jurídica importadora; • o recebimento de valores pela recorrente, após praticada a operação de importação por sua conta e risco, é, por óbvio, decorrente do pagamento devido em razão de negócio jurídico mercantil de venda e compra das mercadorias, pactuado entre esta e seu cliente, operação esta devidamente acobertada por regular e idôneo documento fiscal; • a aplicação da pena de perdimento das mercadorias em multa correspondente a seu valor aduaneiro é totalmente arbitrária e equivocada, não podendo prosperar, vez que eventual penalidade a ser aplicada ao importador ostensivo no caso de comprovação de cessão de nome, o que conforme exposto não ocorreu, seria tão somente a aplicação de multa no valor de 10% do valor da operação. Pelo exposto, requer seja dado provimento ao recurso voluntário, para que seja determinada a anulação do Auto de Infração e a consequente extinção do crédito tributário.

A empresa “Brasil” apontada como responsável solidária apresentou recurso (fls. 693/701), ratificando as alegações que já apresentara em sua impugnação, e requerendo que seja excluída de qualquer infração decorrente da compra da mercadoria citada no Auto de Infração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Luiz Novo Rossari

Os recursos voluntários são tempestivos e atendem aos requisitos de admissibilidade, razões por que deles tomo conhecimento.

Trata-se de lide decorrente de exigência da multa de que trata o art. 23, inciso V e §§1º e 3º do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002 (art. 618, inciso XXII e § 1º do Decreto nº 4.345/2002), decorrente de conversão da pena de perdimento, por constatação da prática de infração em operação de importação praticada pela empresa importadora Cristal, participante do sistema Fundap, tendo como responsável solidária a empresa “Brasil Ferramentas e Peças Ltda.” (Brasil), penalidade que foi mantida pelo órgão julgador de primeira instância.

Tendo sido inicialmente detectados indícios de irregularidades, a recorrente importadora foi incluída no procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta, instituído pela IN SRF nº 228/2002, tendo recebido considerável número de intimações para apresentar documentos e prestar esclarecimentos sobre as operações de importação que realizou.

A respeito da estimativa e do aumento das importações, bem como da capacidade econômica da Cristal, a autuação fiscal informou que:

“(...) em seu requerimento inicial de habilitação, a CRISTAL informou sua estimativa de importações em US\$ 500,000.00 (em 2002). A partir da habilitação provisória, os valores das importações por conta própria declaradas pela CRISTAL aumentaram expressivamente, somente decaindo após a inclusão do Contribuinte no procedimento especial de fiscalização, nos termos da IN SRF nº 228/2002.”

“Em 07/10/2006, nove dias antes de entrar em procedimento especial, o volume transacionado com importação somava, nos últimos 24 meses, US\$ 6,525,029.01, e nos últimos 12 meses, US\$ 2,859,592.74. Corroborando com conclusão da incompatibilidade do volume transacionado e a capacidade econômica e financeira evidenciada, o patrimônio líquido (PL) da empresa somava, apenas, R\$ 200.000,00 no ano-calendário de 2005 e R\$ 216.018,51 no ano-calendário de 2006.”

E no que respeita ao financiamento das atividades do importador, também constou da informação fiscal que, *verbis*:

“O contribuinte apresentou cópias de contratos de financiamentos obtidos junto ao BANDES/FUNDAP, nos anos de 2003 a 2006, os quais somados totalizaram o valor de R\$ 4.768.216,50. Porém, o contribuinte não declarou se ocorreram quitações dos financiamentos ou se ocorreram arremates das dívidas (pela própria empresa, sócios ou terceiros), ou se a receita não operacional líquida, decorrente dos arremates com deságio, foi oferecida à tributação, fls. 132.

Note porém, que os valores dos financiamentos, embora altos (mais de 4 milhões de reais), são insuficientes para suportar os custos das operações de importação realizadas pelo contribuinte no mesmo período (mais de 45 milhões de reais/CIF, além de tributos e demais despesas).

O contribuinte, a respeito das linhas de crédito junto às instituições bancárias e dos contratos de mútuo, apresentou recibos de depósito, os quais obviamente demonstram uma saída de recursos da CRISTAL, e não uma fonte de financiamento, e cópias de contratos de mútuo, os quais estão desprovidos de qualquer comprovação da efetiva transferência de recursos para a CRISTAL, assim como não há nenhuma prestação de garantias por parte da CRISTAL nesses contratos. Além disso, os mútuos foram contratados posteriormente ao início das atividades da CRISTAL.

Em resumo intimado e reintimado, o contribuinte deveria informar sobre as pessoas físicas e jurídicas envolvidas no financiamento das atividades da CRISTAL e a efetiva transferência de recursos a partir dos mutuantes e das instituições bancárias, a fim de comprovar a origem dos recursos empregados no comércio exterior, o que porém, deve cumprir as exigências do art. 6 da IN SRF nº 228/2002 (...).

Desta forma, não está correto que o total de R\$ 5.054.504,28, declarado pela CRISTAL, fls. 133, tenha sido transferido e estivesse disponível para o exercício de suas atividades.

A respeito das operações realizadas no comércio exterior e da venda das mercadorias nacionalizadas, embora intimado e reintimado, o contribuinte declarou que devido ao volume das operações, não possui capacidade técnica para armazenamento das informações referentes às suas atividades e exigidas pela fiscalização, fls. 132, 154, 184, 515, 517.”

Emergiu desse procedimento investigatório a conclusão do Fisco de que diversas importações realizadas pela importadora como sendo por conta própria, na verdade foram caracterizadas como sendo por conta e ordem de terceiro, notadamente por terem sido utilizados recursos financeiros do real adquirente (Brasil), que permaneceu indevidamente oculto, sendo caracterizada a interposição fraudulenta de terceiro (Cristal).

Ressalte-se que muito embora se constate nos autos a existência de extenso relatório fiscal, em que é juntada pela fiscalização uma enorme quantidade de informações e provas subsidiárias para embasar o feito, o que se examina neste julgamento, como objeto da lide, é a acusação de ocultação do real adquirente na importação de mercadorias, mediante interposição fraudulenta, sujeita à multa que foi imposta a ambas as empresas: a importadora e a solidária.

Verifica-se que foi apontado na peça básica que a importação foi declarada como "por conta própria" pela Cristal, porém foi realizada com recursos de terceiros, no caso, da Brasil, que se constitui, assim, na real importadora das mercadorias, tendo a Cristal praticado a ocultação do real adquirente, o que remete à presunção de que trata o art. 27 da Lei nº 10.637/2002.

Na peça básica está informado o depósito feito muito antes do registro da DI e muito antes da venda das mercadorias para a Brasil. Com efeito, consta no Auto de Infração que “o adiantamento de recursos se deu, aproximadamente, dois meses antes do registro da DI.”

Cumpra ressaltar, para a clareza da matéria, que a importação “**por conta própria**” diz respeito à operação em que o importador negocia e adquire as mercadorias do

exterior com recursos próprios, fazendo o correspondente despacho de importação em seu nome e podendo livremente dispor da mercadoria depois desse despacho. Já na importação “*por conta e ordem de terceiro*” o importador assume o papel de mandatário, de forma a promover em seu nome o despacho aduaneiro de mercadoria que foi adquirida por outra empresa (mandante), que é quem efetivamente negocia, adquire e dispõe dos recursos para a negociação internacional. Surgida posteriormente com o art. 11 da Lei nº 11.281/2006, a importação “*por encomenda*” refere-se à operação semelhante à importação “por conta própria” com recursos próprios, no entanto, essa modalidade implica a obrigação de revender a mercadoria a uma empresa encomendante previamente determinada, conforme contrato existente entre as mesmas.

A contribuinte alega que a existência das supostas transferências de recursos por parte da coobrigada, em valores e datas anteriores à efetivação das importações e próximas e coincidentes pode ser tida no máximo como indício, e não como prova cabal para caracterizar importação por conta e ordem de terceiro.

Entendo que à vista dos documentos constantes dos autos do processo, coletados no decorrer do procedimento fiscal investigatório, ficou comprovado que os recursos utilizados nas operações de importação foram fornecidos pelo real adquirente das mercadorias. Tal conclusão não se resume a indícios, como alega a recorrente, e sim, resulta do exame de todas as informações trazidas aos autos, principalmente pela falta de capacidade financeira da empresa e pela transferência financeira (adiantamento) feita pela real adquirente no transcorrer do processo de importação, o que foi devidamente demonstrado no extenso relatório constante do Auto de Infração lavrado pelos autuantes.

Os elementos constantes do processo não deixam quaisquer dúvidas quanto aos fatos, demonstrando inequivocamente que as importações foram feitas por conta e ordem de terceiro, no caso, a empresa Brasil, que foi a real compradora e forneceu os recursos necessários às operações de importação.

Como se observou antes, a importação por encomenda é procedimento permitido, visto haver legislação expressa nesse sentido. No entanto, a legislação que refere à importação por encomenda não afastou a obrigação de que o importador tenha que utilizar recursos próprios nessas operações, conforme determina o art. 11 da Lei nº 11.281/2006. Assim, o disposto nessa legislação não ampara a recorrente, visto que os recursos utilizados não lhe eram próprios.

Assim, e contrariamente ao que defende a contribuinte, não se trata de encomenda, tendo em vista que não foram satisfeitos os preceitos da legislação aplicável à matéria, mormente a condição de que os recursos não sejam originários da empresa encomendante. Por isso, a presunção legal é de que as importações foram realizadas por conta e ordem de terceiro, conforme dispõe o art. 27 da Lei nº 10.637/2002 (art. 105, § 2º, do RA/2002) que estabelece, *verbis*:

“Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.”

O fato de que foi a responsável pelo fechamento do contrato de câmbio e destinatária das faturas não afasta o cometimento do ilícito aduaneiro de ocultação do real adquirente. O relevante para o deslinde da matéria é a existência de recursos próprios ou não;

no caso, pelo conjunto probatório constante dos autos, restou claro que os recursos foram provenientes de terceiro.

Também não procede a alegação de que o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 7/2002 ampara as operações realizadas pela contribuinte. Tal ato dispõe sobre a contribuição ao PIS/Pasep e Cofins quando de importações realizadas regularmente por conta e ordem de terceiros, não se prestando para acobertar situações em que o importador declare se tratar de importação por conta própria, e que tal não tenha ocorrido, visto ter sido provada a ocultação do real adquirente, restando o cometimento de infração à legislação aduaneira.

De outra parte, impõe-se destacar que a ação fiscal examinou exaustivamente os documentos e informações referentes à contabilidade da recorrente, por ela apresentados em resposta a diversas intimações fiscais, e que vieram a demonstrar que sua escrita contábil não é confiável, sendo maculada de vícios e de irregularidades. Com efeito, são claras as observações constantes do Auto de Infração, que demonstram o descontrole sistemático na escrita das operações, conforme se verifica às fls. 46/52, *verbis*:

“Quanto à qualidade e confiabilidade dos registros contábeis, verifica-se que os livros Diário e Razão foram apresentados em desacordo com as normas legais. A escrita contábil apresentada não segue as Normas Brasileiras de Contabilidade.”

“pode se observar, por exemplo, que o registro do livro Diário, na Conta nº 69999 - DESPESAS PROC. IMPORTAÇÃO P/CTA PRÓPRIA”, no histórico “IR. PAG. DESP. PROC. IMPORTAÇÃO”, não há individualização nem clareza sobre qual seria a despesa, não há referência à nº de processo nem ao beneficiário da despesa, muito menos há referência ao documento probante. O Razão, que retira seus dados do mesmo arquivo, está eivado do mesmo vício.”

“no caso da CRISTAL, a conta “CAIXA” não permite a comprovação da origem dos recursos lá registrados, visto que os históricos são irregulares e impossibilitam a comprovação da origem dos recursos.”

Impossível confiar em uma contabilidade em que a conta “CAIXA”, principal conta utilizada pela CRISTAL para comprovação da origem dos recursos utilizados no comércio exterior, é abastecida com lançamentos IRREGULARES e INCORRETOS.”

“De pronto, a utilização da conta “CAIXA” como conta de compensação já demonstra a irregularidade dos lançamentos ou registros. Conforme exposto, a contabilização destes fatos contábeis se mostra irregular e sem qualquer lógica. Essa irregularidade está presente em toda a escrita dos anos de 2004 a 2007.”

“O argumento do contribuinte de que ‘os históricos utilizados são também uma técnica de padronização do sistema de informática, pelo grande volume de lançamentos utilizados...’, não tem qualquer respaldo legal, e trata-se de um argumento imprestável. A padronização de um sistema de informática não pode ser desculpa para registros inexistentes, irregulares ou falsos. A contabilidade deve registrar os fatos de maneira verídica e da

forma mais clara possível, e só pode fazer prova a favor do contribuinte a partir do momento que seus registros, obedecendo as Normas Brasileiras de Contabilidade, reproduzam a realidade das operações.”

Destarte, os procedimentos contábeis da importadora detectados pelo Fisco não se prestam para labutar em favor das alegações da recorrente quanto à origem dos recursos, visto estarem maculados de vícios e de irregularidades, o que implica sua inconfiabilidade.

Finalmente, ressalte-se que o Fisco detectou a falta de razoabilidade em relação aos lucros declarados pela recorrente nas operações de importação e posterior venda e que não apareceram diversas despesas usualmente existentes em operações de comércio exterior v.g. análise cadastral, armazenagem fora da zona portuária seguro e transporte internos, comunicações com fabricantes, exportadores, agentes e clientes, laudos e amostras, *courier*, despesas bancárias, garantias internacionais e outras, que não foram computadas para avaliação do lucro operacional informado. Trata-se de fatos relevantes para concluir pela efetiva tipificação da infração, tendo em vista que demonstram a falta de interesse em receitas e, ao mesmo tempo, a não declaração de outras despesas usuais nas operações da espécie, refletindo a interveniência de terceiro nessas operações.

A recorrente Brasil sustenta inicialmente ser parte ilegítima para figurar no polo passivo da obrigação, por não se enquadrar no disposto no art. 124 do CTN.

Verifica-se que a responsabilidade solidária em casos de importação por conta e ordem tem previsão expressa em lei, tanto no que respeita ao Imposto de Importação (art. 32) quanto no que respeita à responsabilidade por infrações, como prevê o inciso V do art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966, instituído pelo art. 78 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, *verbis*:

“Art. 95 - Respondem pela infração:

(...)

V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora

(...)”

Destarte, a legislação aduaneira é expressa e clara no que respeita à responsabilidade conjunta da recorrente pela infração - que é automática -, bastando para isso que a importação tenha sido realizada por sua conta e ordem. Por isso, desassiste razão à recorrente.

Diversamente ao que alega a recorrente, o Auto de Infração não se fundou em indícios e presunções, e sim, em elementos e documentos que apresentam conjunto probatório sólido em face do que exige a legislação vigente para a penalização dos fatos sob exame. A propósito, a própria recorrente admite que pagou a compra adiantado, afirmando que *“era a primeira compra, e por isso, todas as importadoras exigem o depósito antecipado”* (fl. 696). O adiantamento de recursos para a importação caracteriza a modalidade por conta e ordem de terceiros, diversamente do que declarou a importadora na DI, de que a operação tratava-se de importação por conta própria, o que foi apurado na ação fiscal.

Está correta a recorrente quando afirma que é permitida a operação de importação para posterior revenda, bem como para o cumprimento de contrato prévio no caso

de encomendas. Tal ponto já foi abordado neste voto, tendo restado claro que essa permissão implica obediência aos preceitos estabelecidos nessa legislação, em especial que a operação se desenvolva com recursos próprios da importadora, o que não se verificou no caso sob exame.

De todo o exposto, conclui-se que a operação de importação foi objeto de declaração de importação proposta pela importadora Cristal, na qual declarou tratar-se de importação por conta própria, mas que, na realidade, tinha a empresa Brasil como real compradora. No caso em exame, há que presumir que a importação foi efetuada por conta e ordem desta, que se manteve oculta e que só veio a ser conhecida a partir da ação fiscal, caracterizando simulação.

Conversão da pena de perdimento em multa

A multa prevista no art. 23, inciso V e §§ 1º e 3º do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002 (art. 618, inciso XXII e § 1º do Decreto nº 4.345/2002), foi cominada ao importador e também à responsável solidária, por se ter apurado ser esta a real compradora.

Verifica-se que a tipificação legal foi correta para o ilícito aduaneiro apontado pelo Fisco. As alegações da contribuinte de que a multa é arbitrária e equivocada não têm fundamento, visto que a referida multa está prevista em lei e é a apropriada para penalizar os delitos da espécie.

A importadora pretende que se alguma pena for imposta, deveria ser a multa de 10% do valor da operação prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007. Tal norma legal dispõe que, *verbis*:

"Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Parágrafo único. À 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."

Verifica-se que a multa acima transcrita teve como objetivo substituir a aplicação indiscriminada, pelo Fisco, da declaração de inaptidão do CNPJ, até então imposta concomitantemente à de pena de perdimento da mercadoria, de forma que as empresas atuantes nas operações de comércio exterior a partir da nova lei não mais ficassem impedidas de exercer as atividades que normalmente desenvolviam.

Assim é que, a partir da superveniência dessa norma legal, a cedência de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com intuito de acobertar os reais intervenientes ou beneficiários passou a ser penalizada com a pena de perdimento à pessoa jurídica, cumulativa com a multa de 10% do valor da operação, hipótese em que restará inaplicável a declaração de inaptidão do CNPJ de que trata o art. 81 da Lei nº 9.430/1996.

Cumprе ressaltar que o novo dispositivo legal em nada alterou a legislação pertinente à pena de perdimento prevista no art. 23, inciso V do Decreto-Lei nº 1.455/1976 para aplicação aos importadores ostensivos. Com efeito, o objetivo da lei nova foi

completamente diverso, destinando-se especificamente ao aprimoramento da legislação que regula a permanência das pessoas jurídicas no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ). Ademais, o disposto no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 tem base em norma própria - art. 81 da Lei nº 9.430/1996 -, decorrendo daí que qualquer intenção legislativa que pretendesse afetar a legislação pertinente à pena de perdimento deveria implicar a existência de alteração expressa por parte do legislador, o que não ocorreu.

Finalmente, e para que não reste qualquer dúvida sobre a cumulatividade dessas penas, cumpre observar que o Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro em vigor) deixou claro em seu art. 727, § 3º, que a multa de 10% instituída pelo art. 33 da Lei nº 11.488/2007 não prejudica a aplicação da pena de perdimento à pessoa jurídica que ceder seu nome para a realização de operações de comércio exterior.

Assim, não há como se pretender seja feita interpretação no sentido de que a nova lei revogou a prevista no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Destarte, a partir dessa nova lei, a pessoa jurídica que emprestar seu nome constando como importador em operações que beneficiem terceiro interessado ficará sujeita à multa de 10% sobre o valor das operações, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, cumulativamente à pena de perdimento da mercadoria, enquanto que o real adquirente da mercadoria responderá solidariamente pela pena de perdimento.

É descabida, portanto, a alegação da recorrente Cristal, no sentido de que, se for exigida pena pelas operações tal pena seja apenas a nova multa de 10%. No entanto, embora tenha sido citada pelos autuantes à fl. 29 do Auto de Infração, tal multa não foi aplicada em estrita observância ao princípio da legalidade, visto que essa exigência somente veio a ser integrada ao direito tributário penal pátrio após terem ocorrido os fatos geradores que deram origem à ação fiscal.

Diante do exposto, voto por que seja negado provimento aos recursos voluntários.

José Luiz Novo Rossari