



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12466.004266/2008-07
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-011.620 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de março de 2024
Recorrente K2 LOGÍSTICA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 23/06/2004 a 13/07/2005

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, mediante fraude ou simulação, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa igual ao valor da mercadoria importada caso tenha sido entregue a consumo, não seja localizada ou tenha sido revendida.

OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE NA IMPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE.

Diante dos fatos apurados, restou comprovado que, na realidade, as importações analisadas se deram na modalidade “por conta e ordem de terceiro” com ocultação dolosa do real interessado, sendo corretamente aplicada a multa por conversão da pena de perdimento prescrita no Decreto-Lei nº 1.455/1976, artigo 23, V e §§ 1º e 3º.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. RESPONSABILIDADE. EFEITOS.

Responde pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie, bem como o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

POLO PASSIVO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA POR INFRAÇÃO.

A solidariedade no polo passivo da relação jurídica tributária não permite dizer que houve erro na identificação do sujeito passivo, pois podem constar no pólo passivo tanto ambos (responsável solidário e o contribuinte) ou apenas um isoladamente, até porque não há benefício de ordem na solidariedade tributária aqui tratada. Inteligência do art. 95, I, do DL nº 37/66.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Marina Righi Rodrigues Lara, Jorge Luis Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido com os devidos acréscimos:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para exigência de crédito tributário no valor de R\$ 177.316,88 referente a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, prevista no parágrafo 3º do artigo 23 do Decreto 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 este derivou de fiscalização iniciada em razão do seguinte fato:

Ao se analisar solicitação da interessada para devolução de mercadorias ao exterior, surgiram indícios de irregularidades que findaram com a pena de perdimento daquelas mercadorias. No curso da verificação física das mercadorias, se constatou que as embalagens traziam informações que denotavam serem diversos os vendedores estrangeiros e que os compradores eram empresas, também estrangeiras, que prestavam serviços equivalentes aos de empresas de *carrier*. Em verdade, se concluiu que os reais compradores eram nacionais que adquiriram mercadorias nos EUA, em viagens ou por meio da internet, e que as encaminharam a essas empresas, que coordenam todos os procedimentos de importação, simulando uma exportação para o País, fornecendo documentos e coordenando o transporte, nacionalização, distribuição dessas mercadorias, que são encaminhadas diretamente à residência dos reais adquirentes das mercadorias. Por essas razões a solicitação de devolução das mercadorias ao exterior foi indeferida, pois se caracterizou a simulação da operação, com o objetivo de ocultar os reais compradores, configurando a interposição fraudulenta, além de utilização de documentos ideológica e/ou materialmente falsos e declarações ideologicamente falsas. Foi aplicada a pena de perdimento das mercadorias e a interessada foi incluída no procedimento especial de fiscalização previsto na Instrução Normativa SRF nº 228/2002.

No decorrer do procedimento especial de fiscalização se constatou que:

- A interessada é empresa que opera no Sistema Fundap — Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias, que concede a empresas importadoras sediadas no Estado do Espírito Santo benefícios financeiros, tais como, diferimento do pagamento do ICMS devido nas importações, que retorna às mesmas empresas na forma de financiamentos de longo prazo e cujos contratos podem ser quitados com o pagamento de apenas 10% em leilões do Bandes — Banco de Desenvolvimento do Espírito Santo.

A habilitação provisória para operação no Siscomex foi concedida com base na informação de que o capital integralizado era de R\$ 50.000,00 e a estimativa de

operações de importação era de US\$ 400.000,00 por semestre ou US\$ 800.000,00 ao ano.

- No período compreendido entre janeiro de 2004 e dezembro de 2006 a interessada promoveu importações "por conta própria" na ordem de R\$ 14.191.726,00, valor CIF.

- A interessada não detinha capacidade econômico-financeira para realizar importações por conta própria no montante declarado e, portanto, houve simulação com o objetivo de encobrir irregularidades, tais como subfaturamento, ocultação de reais adquirentes das mercadorias importadas e interposição fraudulenta de terceiros. A empresa apresentou um Patrimônio Líquido de R\$ 201.067,53 (2006) e efetuou nos anos de 2004 a 2006 gastos com importações por conta própria num valor total de R\$ 21.552.753,00, incluídos os pagamentos dos tributos internos (conforme quadro de fls. 21).

- A integralização do capital social foi comprovada parcialmente, sendo que o aumento do capital para R\$ 200.000,00 com aproveitamento de reservas foi realizado sem esclarecer a origem das reservas. Está omissa em relação à entrega da declaração de IRPJ do ano de 2007, ano-base 2006.

- As intimações tiveram respostas parciais depois de várias prorrogações, ou não foram respondidas.

- Análise dos documentos demonstram que a interessada é interposta pessoa, agindo no interesse da empresa All Trade Logistics Corp, registrada como exportadora em diversas importações. Essa empresa tem como sócio Marcio Campos Gonçalves e Darcio Campos Gonçalves *"e não atua no comércio de mercadorias, nunca exportou qualquer tipo de bens, o comércio e exportação não são seus objetivos sociais, é unicamente uma prestadora de serviços no transporte internacional de cargas, esse entendimento é ratificado em sua página na internet, conforme indica é **uma prestadora de serviços em logística e facilitadora de negócios nos EUA.**"* Essa empresa esteve envolvida nas investigações intituladas como operações Narciso e Dilúvio, acusada de importações subfaturadas.

- A Ali Trade Logistics não é, como quer fazer crer, o exportador das mercadorias em trato, e sim, mero prestador de serviços agindo como facilitador para compras nos EUA.

- Intimada, a empresa Pro Life Equipamentos Médicos Ltda não esclareceu a quitação das notas relacionadas na intimação, limitando-se a apresentar alguns depósitos efetuados na conta da K2 Logística, sem em momento nenhum relacionar esses depósitos às notas fiscais. Informou que as negociações eram por via telefônica.

Foi realizada a revisão aduaneira das Declarações de Importação listadas às fls. 31. Da análise dos documentos se concluiu se tratar de operações por conta e ordem de terceiros, com interposição fraudulenta, e simulação de preço/valor declarado, através de apresentação de faturas comerciais que não refletem a verdadeira transação comercial realizada, ou seja, ideologicamente falsas.

A simulação, com ocultação do real sujeito passivo mediante interposição fraudulenta foi comprovada por meio da análise das contas bancárias e documentos da interessada. Foram localizados *"depósitos em valores e datas compatíveis com os encargos da importação, com características inequívocas de antecipação de valores para cobrir os custos da importação, visto que o depositante é, em tese, o real interessado e responsável pela operação. A Ali Trade Logistics se utilizava da K2 Logística, para efetuar a operação, simulando que as mercadorias pertenciam a K2 Logística, e que seriam posteriormente revendidas a Pro Life. Toda essa operação era*

orquestrada pela Ali Trade, na figura de seu sócio, o Sr. Marcio Campos Gonçalves. A Pro Life, detentora do registro da mercadoria junto ao Ministério da Saúde, "autorizava" a K2 Logística a importar a mercadoria em questão (fls. 562, 624, 625, 667 e 668), conforme determina a Resolução nº 1 de 06/12/2006, da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (II 543), simulando como se a K2 Logística fosse comercializar esses produtos no território nacional. O que não era o caso, pois a mercadoria sempre pertenceu a Pro Life, visto que assim a Declaração de Importação era desembaraçada, seguia • imediatamente para a Pro Life, a real importadora da mercadoria."

A análise das notas fiscais de entrada e saída revelaram que tinham datas de emissão coincidentes ou muito próximas umas das outras, assim como os valores que, em alguns casos, os de saída não cobriam os custos primários das importações (valor aduaneiro mais tributos).

A K2, em nenhum momento informou possuir ou ter alugado depósito para as mercadorias importadas.

Não havia identificação contábil dos clientes, apenas contas genéricas de "clientes diversos" no Ativo e Passivo. A fiscalizada não atendeu à intimação de detalhar as contas de clientes.

Análise das Declarações e Importação autuadas revelaram que a Pro Life autorizava as importações, para fins de obtenção de LI, junto ao Ministério da Saúde, as importações eram realizadas, simuladamente, por conta e risco da K2 Logística. Depósitos não identificados na conta da K2 Logística, em datas próximas às de cumprimento das obrigações financeiras das importações, demonstram que os recursos provinham da Pro Life, real importadora.

"Pelo que se apresenta a operação de importação de mercadorias em questão, de nacionalização de mercadorias adquiridas nos EUA, por brasileiros, em viagens ou através da internet, ou anteriormente encomendadas para a Ali Trade, pois como já demonstramos anteriormente, essa empresa oferece esse serviços no seu site na internet. Esse tipo de comércio vem se alastrando devido à rápida evolução tecnológica desse tipo de equipamento, e aos preços praticados nesse país.

Conhecedores da evolução do consumo desses equipamentos, empresas oferecem, tanto nos EUA, como no Brasil o serviço típico de carrier, já bastante divulgado na internet, essas empresas coordenam todos os procedimentos, chegam inclusive a fornecer um endereço em Miami/EUA, para que a compra seja feita sem maiores embaraços.

Quando recebem essas mercadorias, essas empresas simulam uma exportação, fornecendo documentos e coordenando todo o transporte, nacionalização e distribuição dessas mercadorias, que são encaminhadas diretamente à residência dos reais adquirentes das mercadorias."

A ocultação dos reais importadores impediu a caracterização dos ocultos como importadores equiparados a industrial e, por conseguinte, como contribuintes do IPI. Se caracterizou a interposição fraudulenta de terceiros.

A simulação nas operações de importação, com ocultação dos reais adquirentes mediante interposição fraudulenta, determinou a caracterização de uso de documento com falsidade ideológica nas Declarações de Importação autuadas. Essa infração também é punida com a pena de perdimento das mercadorias importadas.

Concluiu a fiscalização pela caracterização do disposto no inciso VI do artigo 105 do Decreto-lei nº 37/1966 e no inciso V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002, infrações penalizadas com a pena de perdimento das mercadorias.

Considerando a impossibilidade de apreensão das mercadorias, foi proposta, por meio do auto de infração do presente processo, a conversão da penalidade em multa correspondente a seu valor aduaneiro, nos termos do 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.

Constam como "Contribuinte" a empresa "K2 Logística, Importação e Exportação Ltda" e como "Responsável Solidário" a empresa "Pro Life Equipamentos Médicos Ltda" e "Márcio Campos Gonçalves".

Foi lavrada representação fiscal para fins penais em função da fraude verificada.

As interessadas foram cientificadas por via pessoal (ciência da contribuinte às fls. 02) e por via postal (AR dos responsáveis solidários às fls. 751-v e 752-v).

A contribuinte apresentou a impugnação tempestiva de folhas 755 a 790, com os documentos de folhas 791 a 799, 802 a 999, 1002 a 1199 e 1202 a 1274, anexados.

A impugnante relata que se tratam de 9 (nove) Autos de Infração nos quais figura como contribuinte responsável e são elencadas outras pessoas jurídicas e físicas na condição de contribuinte solidários. Todos referidos autos de infração iniciam com a narrativa de importação distinta das importações autuadas, na qual solicitou a devolução das mercadorias para o exterior. O pedido foi indeferido e foi aplicada a pena de perdimento daquelas mercadorias. As suposições e presunções adotados naquele processo foram generalizadas para todas as importações do impugnante que tinham como exportador a empresa Ali Trade, conforme se observa pela descrição dos fatos dos autos de infração. Apesar de se tratar de outro processo, pelo fato de ter sido utilizado como paradigma, contesta as conclusões a que a fiscalização chegou no processo que fez referência.

Relativamente ao presente processo, contesta as afirmações da fiscalização de que trabalha "mediante o pagamento conforme o peso e tamanho da encomenda" e que "os serviços envolveriam a entrega de produtos diretamente no estabelecimento e/ou residência dos "viajantes" ou "internautas".

Discorda da generalização realizada de que o fato de o exportador All Trade Logistic Corp e seu sócio Márcio Campos Gonçalves terem praticado operações ilícitas investigadas nas operações Narciso e Dilúvio, impliquem em ser partícipe do mesmo ilícito.

Informa que não possui qualquer envolvimento com aquelas operações de comércio exterior e que não pode ser punida em função de relações comerciais que não representam mais do que 8% do total de suas importações. Contesta a forma com que a fiscalização iniciou os autos de infração, narrando um único caso em que foi penalizada com a pena de perdimento, ainda que tenha requerido de boa-fé a devolução ao exterior das mercadorias, para tentar fazer crer o julgador de que se o contribuinte praticou um ilícito em uma oportunidade, certamente o fez em todas as demais.

Aponta contradições na tese defendida pela fiscalização que não informa quais seriam realmente as interpostas pessoas, se lojas de departamentos nos EUA, "viajantes" ou "internautas", ou a exportadora Ali Trade Logistics. Argumenta que, no período fiscalizado, as operações desse exportador representam apenas 8% de suas operações e que o leque de seus clientes abrange mais de 100 empresas no período.

Alega que, ao que sabe, a empresa All Trade existe de fato e de direito nos EUA, operando regularmente perante as autoridades daquele país, exportando mercadorias que adquire, principalmente no mercado norte-americano. Argumenta que bastaria solicitar informações oficiais às autoridades daquele país ao invés de realizar meras consultas na internet.

Defende, assim, a total ausência de provas em relação às suposições e ilações da autoridade fiscal, que tem o ônus da prova.

Alega ausência de relação entre o processo relativo à pena de perdimento, as operações Dilúvio e Narciso, e as declarações de importação referidas no auto de infração em trato.

Discorda da autuação embasada na ausência de sua capacidade financeira, primeiro porque não foi comprovada e, segundo porque estabelecida em razão de relação entre o capital social e o volume de importações em três anos analisados, parâmetro não previsto legalmente.

Argumenta que o volume total de importações no período, de acordo com a fiscalização, foi de R\$ 14.191.726,00 e foram autuadas 100% do valor das mercadorias em pauta, em um montante de R\$ 2.033.160,39. Defende, assim, que o fato de não ter sido autuada a totalidade das importações, torna regular o saldo importado. Dessa forma, a capacidade financeira da empresa deveria ter sido analisada em relação apenas às importações autuadas e não sobre o total de importações.

Alega irregularidade na aplicação da multa pelo fato de não se ter buscado a localização das mercadorias, como prevê a legislação. Cita o Decreto-lei nº 1.455/1976 e o artigo 73 da Lei nº 10.833/2003, entre outros.

Alega ausência de comprovação do cometimento de outras infrações, tais como, subfaturamento, classificação fiscal indevida, declaração falsa ou inexata de mercadorias, falta de licenciamento ou o descumprimento de qualquer outro trâmite legal.

Discorda da acusação do cometimento de fraude.

- Alega que, utilizando-se o próprio critério adotado pela fiscalização ao habilitá-la provisoriamente para operar no Siscomex, a elevação de seu capital social verificada no curso do procedimento fiscal ampararia as importações realizadas pela empresa.

Ressalta que o valor total das importações não se refere a poucas DI, mas sim a mais de cem, em sua maioria com valores inferiores a CIF R\$ 50.000,00.

Defende que a movimentação e os saldos em suas contas-correntes demonstram com muita folga a existência de recursos próprios para promover as importações em tela, inclusive nas dos depósitos indicados pela fiscalização.

Alega que não é empresa de "fachada" e que, ao contrário do que afirma a fiscalização, atendeu às intimações e apresentou ampla documentação contábil, fiscal e financeira. A última resposta a intimação, em 03/12/2008, foi considerada intempestiva e não analisada, pois na mesma data foi cientificada dos autos de infração.

Alega que *"a pluralidade de pessoas jurídicas elencadas como solidárias nos Autos de Infração em pauta, por si só, já demonstra a fragilidade da argumentação da fiscalização, pois não é razoável crer que uma importadora devidamente estabelecida, que tem imóvel próprio, que paga impostos, que possui sócios com patrimônio, seria empresa "de fachada" de várias outras que não possuem qualquer ligação entre si. Como a autoridade fiscal autuou apenas os casos de mercadorias oriundas do exportador ALL TRADE e encerrou definitivamente a ação fiscal, conclui-se que, nos demais casos, o impugnante agiu corretamente."*

Discorda da análise da fiscalização sobre sua capacidade financeira, pois de um total de mais de 14 milhões de importações entendeu que não possuía capacidade

financeira para importar pouco mais de 2 milhões, mas o mesmo raciocínio não é aplicado para os demais 12 milhões importados.

Analisa as alegações feitas pela fiscalização para defender a total falta de provas. Defende que, ao contrário, a análise de suas contas-correntes fazem prova a seu favor, pois demonstram que os recursos utilizados nas importações tinham origem regular de suas operações de compra e venda de mercadorias.

Contesta as afirmações da fiscalização relativamente a cada uma das DI autuadas. Observa que os depósitos atribuídos à Pro Life foram selecionados pontualmente dentre os constantes nos extratos de suas contas-correntes em razão dos valores semelhantes, mas que, em verdade, não se referem a nenhum adiantamento do cliente. Registra que, nas datas dos pagamentos das importações, tinha saldo suficiente para arcar com os custos, independentemente dos depósitos referidos. Alega impossibilidade de identificação dos depositantes em razão da exigüidade de tempo para se defender das autuações.

Declina sua incompreensão do fato de a fiscalização não ter considerado, para fins de avaliação de sua capacidade financeira, os depósitos existentes na conta-corrente do Banestes e o financiamento decorrente do estímulo financeiro criado pela Fundap. A título de "crédito Fundap" foram creditados no período de 2004 a 2006 um total de mais de dois milhões de reais e seu limite de financiamento no Fundap, em 2006, era de um milhão e seiscentos mil reais. Fatos não considerados pela fiscalização em sua análise.

Contesta a penalidade aplicada frente à legislação vigente, em especial a questão da sujeição passiva, solidariedade, Decreto-lei nº 37/1966, Decreto-lei nº 1.455/1976 e Lei nº 11.488/2007.

Defende que, *"mesmo que os fatos apontados pela fiscalização fossem verídicos e estivessem inequivocamente comprovados, o ilícito deveria ter sido enquadrado no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, atendendo os requisitos da personalidade, da graduação e da especificidade da pena, bem como o incontestável princípio da retroatividade benigna prevista no inciso II, "c", do artigo 106 do Código Tributário Nacional.*

A acusação genérica de falsidade documental e/ou ideológica que consta no relatório fiscal também não merece prosperar, uma vez que tais documentos pretensamente falsos (INVOICE, BL e DI) seriam mera decorrência da existência ou não do primeiro ilícito, qual seja, a interposição fraudulenta."

Defende haver equívoco ao se confundir a presunção contida no artigo 5º da IN SRF 225/2002 com a prevista no parágrafo 2º do artigo 23 do Decreto-lei 1.455/1976.

Alega que *"a presunção contida no artigo 27 da Lei nº 10.637/2002 não conduz à aplicação do artigo 23, V, do Decreto-lei nº 1.455/1976, pois a aplicação desse último depende de prova inequívoca do dolo do agente em fraudar o Fisco (..) ou simular situação jurídica inexistente com o verdadeiro objetivo de ocultar o sujeito passivo, protegendo o patrimônio do real beneficiário, via de regra uma grande empresa ou conglomerado."*

Reconhece que não havia detalhamento das contas "clientes diversos".

Atribui o fato à grande quantidade de operações que realizava, mas entende justificável a técnica contábil adotada nas operações por conta e ordem.

Alega que a autoridade fiscal, a despeito de deixar claro em diversas passagens do relatório fiscal que a simulação que afirma existir é de difícil comprovação, que

não teria prova cabal, que se baseou em provas indiciárias e presuntivas, deixou de aplicar o disposto no artigo 112 do Código Tributário Nacional.

Quanto aos valores praticados serem diferentes dos declarados, defende que a fiscalização somente alegou, mas não apresentou nenhuma prova.

Com relação à eventual sonegação de IPI defende que, caso tivesse ocorrido, caberia um auto de infração contra o cliente que adiantou pagamentos, que seria o equiparado a industrial, mas sem nenhum vínculo com as hipóteses ensejadoras da penalidade aplicada.

Discorda dos quadros apresentados pela fiscalização para comprovar que os valores de venda foram realizadas com baixa margem de lucro, por não terem sido considerados o benefício do Fundap e que há diferimento do ICMS.

Alega que não há nada de irregular em não possuir depósito de mercadorias, que podem ficar no armazém alfandegado, e que na maioria dos casos as mercadorias realmente já tinham compradores certos ao finalizar as DI's. Defende que faz parte da estratégia de atendimento a seus clientes conciliar os prazos de entrega das mercadorias com os prazos do transporte.

Finaliza reiterando que é o real e efetivo importador das mercadorias, *"que contratou a compra de mercadorias estrangeiras diretamente da exportadora ALL TRADE, sem nenhuma intervenção dos clientes que vieram a comprar as mercadorias no Brasil. Se a ALL TRADE adquiria as mercadorias desse ou daquele fabricante, atacadista ou varejista no exterior, isso não diz respeito ao impugnante, e não tornam irregular, de forma alguma, as importações em pauta."*

Requer seja julgado nulo o auto de infração e declarada extinta a relação jurídico-tributária.

A responsável solidária "Pro Life Equipamentos Médicos Ltda" apresentou a impugnação tempestiva de folhas 1277 a 1286, com os documentos de folhas 1287 a 1382, anexados.

A impugnante alega, resumidamente, que não tem qualquer vínculo com a empresa K2 Logística e que adquiriu as mercadorias que aquela empresa importou por sua própria conta e risco. Defende que os documentos solicitados foram apresentados e que comprovam a regularidade de seu procedimento. Alega que não pode ser considerada solidária, apenas por integrar a cadeia de vendas da empresa importadora e que não foi demonstrado qualquer interesse seu na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal. Alega que o ilícito não foi comprovado, apenas foram realizadas ilações mediante especulações.

Volta a defender que a responsável pelas importações foi a K2 Logística, que efetuou todos os fechamentos de câmbio com recursos próprios, sem nenhuma participação da impugnante.

Defende a ilegalidade da autuação.

Requer seja declarado nulo o auto de infração.

O responsável solidário "Márcio Campos Gonçalves" não apresentou impugnação (Termo de Revelia às fls. 1385).

Ato contínuo, a DRJ-FLORIANÓPOLIS (SC) julgou a Impugnação do Contribuinte nos seguintes termos:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 23/06/2004 a 13/07/2005

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 ou adquirente 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.

MULTA. LEI Nº11.488/2007, ARTIGO 33. PENA DE PERDIMENTO.

A multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, de 15 de junho de 2007, não prejudica a aplicação da pena de perdimento das mercadorias importadas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 23/06/2004 a 13/07/2005

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em seguida, devidamente notificadas, somente a empresa Pró Life Equipamentos Médicos Ltda interpôs recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

No Recurso Voluntário, a recorrente suscitou as mesmas questões preliminares e de mérito, repetindo as argumentações apresentadas nas Impugnações.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os requisitos previstos em lei, motivo pelo qual deve ser conhecido.

A acusação fiscal se refere a ocorrência de dano ao erário com a aplicação da pena de perdimento de mercadoria que, por ter sido consumida ou não ter sido localizada, foi convertida em multa em valor equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, decorrente da identificação da Pró Life Equipamentos Médicos Ltda como a real adquirente em importação com características de por conta e ordem de terceiros, nos termos do inciso V, art.23, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002, *in verbis*:

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.

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

.....
§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.

Conforme bem explicitado no acórdão recorrido, a K2 Logística, Importação e Exportação Ltda, teve pedido de devolução de mercadorias ao exterior indeferido e a pena de perdimento aplicada às mercadorias em causa. Em razão dos indícios de irregularidades apresentados, foi incluída no procedimento especial de fiscalização previsto na Instrução Normativa SRF nº 228/2002.

Procedida a fiscalização, concluiu-se que as importações em tela, apesar de registradas como sendo por conta e risco próprios da "K2 Logística", eram, em verdade, importações realizadas por conta e ordem de terceiro, com ocultação do real adquirente e mediante interposição fraudulenta de terceiro.

Ainda, a simulação das operações caracterizou o uso de documento falsificado/adulterado, pois não refletiam a realidade das operações realizadas, inclusive em relação aos preços/valores declarados.

Por oportuno, faz-se breve exposição sobre as principais características das modalidades de importação envolvidas e da ocorrência interposição fraudulenta de terceiros para melhor compreensão da matéria em debate.

A "importação por conta própria" é a mais tradicional modalidade de importação. Nessa caso, a empresa importadora atua diretamente, sem intermediários (e simultaneamente) como importadora, realiza as tratativas da compra, fecha o câmbio em nome próprio com recursos próprios, paga os tributos e utiliza a mercadoria ou a vende no mercado interno para diversos compradores. Ou seja, a empresa importadora assume nessa modalidade todos os riscos logísticos da importação.

A operação de "importação por conta e ordem de terceiros" é aquela em que uma pessoa jurídica promove (o importador) em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra (adquirente), em razão de contrato previamente firmado para terceirizar as atividades envolvidas na importação. Esta empresa atua como prestadora de serviços, já que a operação é realizada com recursos provenientes da adquirente, que é responsável, inclusive, pelo fechamento do câmbio.

O regramento da importação por conta e ordem foi dado pelos arts. 86 e 87 da IN SRF nº247/2002 e ADI nº07/2002, os quais apresentam os seguintes procedimentos e requisitos para a sua caracterização:

- deve ser firmado contrato prévio entre a pessoa jurídica importadora e o adquirente, específico para a importação por conta e ordem;

- não pode haver aquisição da propriedade das mercadorias pela importadora, o que se caracterizaria pela ocorrência de uma das seguintes hipóteses: a) conste como adquirente no contrato de câmbio; b) conste como adquirente na fatura internacional (invoice); c) emitir NF de entrada/saída a título de compra ou venda; ou d) contabilize em estoque a entrada/saída da mercadoria importada como compra ou venda;

- os registros contábeis e fiscais da importadora devem evidenciar que se trata de mercadoria de propriedade de terceiros;

- a NF de remessa da importadora deve ser emitida pelo mesmo valor constante da NF de entrada, acrescida dos tributos incidentes na importação; e

- deve ser adiantado à importadora todo o numerário necessário para o pagamento dos tributos aduaneiros e das demais despesas.

A importação “por encomenda” é aquela em que a empresa importadora adquire mercadorias com recursos próprios e promove o seu despacho aduaneiro de importação a fim de revendê-las, posteriormente, a uma empresa encomendante previamente determinada, em razão de contrato entre elas, cujo objeto deve compreender, pelo menos, o prazo ou a operação pactuadas (art.2º, § 1º, I, da IN SRF nº634/06).

Cabe ao importador fazer a negociação com o exportador no exterior, adquirir as mercadorias, providenciar a sua nacionalização e revender ao encomendante. Outra característica importante dessa modalidade é que o importador contratado deve dispor de capacidade econômica para o pagamento da importação. Por sua vez, o encomendante também deve possuir capacidade econômica para adquirir no mercado interno as mercadorias do importador contratado.

Aspecto comum as modalidades de importação é a obrigação do importador informar previamente ao exportador no exterior no sentido de este fazer constar na fatura comercial a indicação do nome do próprio exportador e da empresa que será a real adquirente da mercadoria importada (importação por conta própria ou importação por conta e ordem de terceiros ou importação por encomenda), conforme prevê os incisos I e II do artigo 557 do Decreto nº 6.759/2009. Quando os envolvidos na importação subvertem essa obrigação, fazendo inserir nas declarações importações informações falsas quanto aos reais adquirentes da mercadoria e a consequente burla aos controles aduaneiros, tal conduta faz surgir a figura delituosa de Dano ao Erário, tipificada pelo art.23, V, do Decreto nº1.455/76.

Como se sabe, a legislação aduaneira, visando o combate à prática de interposição fraudulenta de terceiros, tipificou a conduta de dano ao erário punível com a aplicação da pena de perdimento de mercadorias decorrente da ocultação do real sujeito passivo em operações de importação ou exportação, por meio do artigo 23 do Decreto n. 1.455/76, abaixo transcrito:

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)

(...)

§ 1ºO 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)

§ 2ºPresume-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.

Depreende-se, quanto à comprovação, que a legislação transcrita prevê dois tipos de interposição fraudulenta: presumida e comprovada.

A interposição fraudulenta presumida é aquela na qual se identifica que a empresa que está importando não o faz para ela própria, pois não consegue comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação. Destarte, com base em presunção legalmente estabelecida no § 2º do art.23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, configura-se a interposição fraudulenta e aplica-se o perdimento (ou a multa que a substitui).

É do importador o ônus de comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de importação por ele declaradas, mediante documentação hábil e idônea, dentre elas contrato de câmbio, comprovante da liquidação cambial, extrato das movimentações financeiras correspondentes, etc.

Assim, para a caracterização da interposição fraudulenta presumida basta que a empresa não consiga comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior.

A presunção legal em questão se caracteriza como relativa, ou *juris tantum*, admitindo prova em contrário. Após o lançamento, o ônus da prova de não ocorrência da interposição presumida recai sobre a empresa autuada, devendo esta trazer ao contencioso administrativo documentação hábil para desconstruir as conclusões da presunção lançada.

Na interposição comprovada, por sua vez, cabe à Fiscalização buscar elementos probatórios no sentido de demonstrar que a empresa fiscalizada está realizando a operação de importação acobertando um terceiro que se constitui no real beneficiário da operação. Quando resta demonstrado a interposição, aplica-se a pena de perdimento (ou a multa que a substitui), com fundamento no inciso V do art.23, do Decreto-lei nº1.455/76 e em seu § 3º. O sujeito passivo que deve ser penalizado pela referida multa é o terceiro acobertado, enquanto o acobertante responde como responsável solidário, nos termos do art.95 do Decreto-lei nº37/66, além da multa por acobertamento prevista no art.33 da Lei nº11.488/2007. Para a caracterização da interposição fraudulenta comprovada é necessário que as condutas realizadas pelas envolvidas se subsumam ao tipo previsto no inciso V do art.23, do Decreto Lei nº1.455/76. Os elementos do tipo previsto nesse dispositivo legal são a interposição ou ocultação do real comprador e a fraude ou simulação. Sem a comprovação de ambas elementares, não pode ser caracterizada a interposição fraudulenta.

Ainda nos casos de acusação de interposição fraudulenta comprovada, a fim de caracterizar a conduta ilícita, a fiscalização deve carrear aos autos um conjunto de provas que demonstrem a ocorrência de fraude ou simulação com a intenção de incluir interposta pessoa entre o real adquirente e a Autoridade Aduaneira, sempre com o objetivo da primeira permanecer oculta nas operações de comércio exterior.

Portanto, o ônus probatório da ocorrência de fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta, é do Fisco, que deve trazer aos autos um conjunto de elementos probatórios suficientes para atestar a ocorrência da conduta tal qual tipificada em lei.

No caso concreto, a Fiscalização apurou que, embora a empresa K2 Logística, Importação e Exportação Ltda tivesse sido identificada nas Declarações de Importações como a adquirente na modalidade "por conta própria", na realidade, ela atuara como interposta pessoa, acobertando a real adquirente, a empresa Pró Life Equipamentos Médicos Ltda, na modalidade de importação "por conta e ordem de terceiros", conforme tabela de importações:

NUM DI/ADIÇÃO	DIA DESEMB	SUBITEM NCM	CIF DOLAR IMPO	CIF REAL
05/0730593-5	13 jul 2005	Aparelhos respiratórios de reanimação	Dolar 1.440,00	3.999,27
05/0730593-5	13 jul 2005	Artigos e aparelhos ortopédicos	Dolar 7.800,00	20.007,30
05/0041455-0	24 jan 2005	Pap.diagrama,p/aparel.regist.bob.fls,discos	Euro 71,92	1.410,11
05/0041455-0	24 jan 2005	Out.mobiliários p/medic.cirurg.odontol.etc.	Euro 2.606,00	10.728,28
05/0041455-0	24 jan 2005	Artigos e aparelhos ortopédicos	Euro 34,00	206,06
05/0041455-0	24 jan 2005	Aparelhos respiratórios de reanimação	Euro 1.526,00	5.754,68
05/0041455-0	24 jan 2005	Instr,apar,model,p/demonstração,n/p/out.uso	Euro 1.718,00	6.862,82
05/0222627-1	07 mar 2005	Out.condut.el.n.sup.8ov,c/peças de conexão	Dolar 236,60	667,14
05/0222627-1	07 mar 2005	Outs.apars.p/comp. deficiênc. ou enfermidades	Dolar 66,50	178,88
05/0222627-1	07 mar 2005	Instr,apar,model,p/demonstração,n/p/out.uso	Dolar 15.634,00	44.611,06
04/0530796-3	23 jun 2004	Outrs.instrs./apars.p/medicina,cirurgia,etc.	Dolar 21.721,89	72.132,85
04/0530796-3	23 jun 2004	Aparelhos respiratórios de reanimação	Dolar 1.241,50	4.652,66
04/0530796-3	23 jun 2004	Instr,apar,model,p/demonstração,n/p/out.uso	Dolar 1.355,00	6.105,77
TOTAL				177.316,88

Com efeito, o caso ora analisado trata de acusação de interposição fraudulenta comprovada, uma vez que nas diligências efetuadas pela Fiscalização apuraram-se diversos fatos e provas que levaram a conclusão de que as operações entre as empresas K2 Logística, Importação e Exportação Ltda e a Pró Life Equipamentos Médicos Ltda foram simuladas, com o objetivo de burlar os controles aduaneiros.

Conforme já consignado no relatório fiscal, o recurso voluntário foi interposto unicamente pela empresa Pró Life Equipamentos Médicos Ltda, no qual ela arguiu basicamente que não se encontram nos autos as condições necessárias para que seja colocada no polo passivo da autuação na qualidade de responsável solidária.

Aduz que a hipótese de incidência do Imposto de Importação é a entrada de produto estrangeiro ou assimilado em território nacional, como consta no artigo 19 do CTN, sendo de total responsabilidade da empresa K2 Logística e não da Recorrente.

Para que fosse considerada plausível de responsabilidade solidária suscitada pela autoridade fiscal contra a Empresa Recorrente, deveria ter inequivocamente comprovado o ilícito e não simples ilações mediante especulações. Todos os documentos anexados dão conta de ser responsável pelas importações em questão a empresa K2 Logística Importação e Exportação Ltda, que efetuou todos os fechamentos de câmbio das DIs em questão com seus próprios recursos, sem qualquer participação da Recorrente, portanto, totalmente improcedente o auto de infração.

Por fim, pede o provimento de seu recurso com base nas seguintes afirmações sintetizadas:

- a falta de comprovação material do ilícito fiscal constante do auto de infração, posto ser de total responsabilidade da empresa importadora qualquer atendimento à legislação aduaneira em vigor;
- a imprevalência do crédito tributário pretendido, por inócua e inprobatória a ilicitude indicada na autuação sob hostilidade;
- a comprovada condição de ilegitimidade da autuação, através da qual o autuante quer receber tributos sem o fato gerador que justifique seu nascedouro;
- indevida instauração da ação fiscal, já que inexistente a obrigação principal, o apenamento não tem qualquer valor.

Sem razão a Recorrente.

Noticia-se nos autos que, no âmbito do Procedimento Especial previsto na Instrução Normativa SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002, a Autoridade Fiscal efetuou a fiscalização contra a empresa K2 Logística Ltda com o objetivo específico de confirmar indícios de incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica/financeira da empresa.

Inicialmente, no que concerne à responsabilidade atribuída à Recorrente, entendo que a sua conduta subsome-se perfeitamente ao contido no art. 95 do Decreto-lei nº 37/66, abaixo transcrito, uma vez que restou comprovado que a empresa Pró Life Equipamentos Médicos Ltda agiu em co-autoria com o importador ostensivo (K2 Logística Ltda) para a prática da infração aduaneira, além disso, foi o seu maior beneficiário das operações:

Art.95- Respondem pela infração:

I- conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;

II- conjunta ou isoladamente, o proprietário e o consignatário do veículo, quanto à que decorrer do exercício de atividade própria do veículo, ou de ação ou omissão de seus tripulantes;

III- o comandante ou condutor de veículo nos casos do inciso anterior, quando o veículo proceder do exterior sem estar consignada a pessoa natural ou jurídica estabelecida no ponto de destino;

IV- a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria.

V- conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

VI- conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquira mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Lei nº 11.281, de 2006)

A despeito das afirmações de que a autuação foi baseada em meras ilações, desprovidas de provas. observa-se que a Fiscalização conseguiu reunir um conjunto probatório robusto a fim de fundamentar a autuação, no sentido de demonstrar a participação do responsável solidário Pró Life equipamentos Ltda nos fatos caracterizadores das infrações cometidas pela K2 Logística para esta atuar como interposta pessoa na importação irregular de produtos por conta e

ordem da primeira. Restando demonstrado, assim, o interesse comum entre a autuada e a responsável solidário nas operações envolvidas, como se demonstrará a seguir.

A Autoridade Fiscal explica em qual contexto fraudulento se deram as importações objeto do lançamento:

Pelo que se apresenta a operação de importação de mercadorias em questão, de nacionalização de mercadorias adquiridas nos EUA, por brasileiros, em viagens ou através da internet, ou anteriormente encomendadas para a AU Trade, pois como já demonstramos anteriormente, essa empresa oferece esse serviços no seu site na internet. Esse tipo de comércio vem se alastrando devido à rápida evolução tecnológica desse tipo de equipamento, e aos preços praticados nesse país.

Conhecedores da evolução do consumo desses equipamentos, empresas oferecem, tanto nos EUA, como no Brasil o serviço típico de carrier, já bastante divulgado na internet, essas empresas coordenam todos os procedimentos, chegam inclusive a fornecer um endereço em Miami/EUA, para que a compra seja feita sem maiores embaraços.

Quando recebem essas mercadorias, essas empresas simulam uma exportação, fornecendo documentos e coordenando todo o transporte, nacionalização e distribuição dessas mercadorias, que são encaminhadas diretamente à residência dos reais adquirentes das mercadorias."

Pelos documentos juntados aos autos, demonstra-se que a empresa K2 logística é interposta pessoa, agindo no interesse da empresa Ali Trade Logistics Corp, registrada como exportadora em diversas importações, dentre as quais aquelas objeto do presente lançamento que tiveram como destinatária a empresa Pro Life Equipamentos Médicos Ltda, oculta nas operações de importação. No entanto, essa empresa (Ali Trade Logistics Corp) não atua no comércio de mercadorias e nunca exportou qualquer tipo de bens. O comércio e exportação não são seus objetivos sociais, é unicamente uma prestadora de serviços no transporte internacional de cargas. Esse entendimento é ratificado em sua página na internet, conforme indica **é uma prestadora de serviços em logística e facilitadora de negócios nos EUA**"

Apurou-se no referido procedimento fiscal que a K2 Logística Ltda não possuía recursos próprios para realizar tais operações de comércio exterior, ou seja, a K2 operava com recursos de terceiros (se não houvesse os "recebimentos de clientes" antecipados, não haveria recursos disponíveis para efetuar o pagamento das importações).

Cabe frisar que está demonstrado suficientemente nos autos que os recursos para algumas das referidas operações de importações, objeto da autuação, tiveram origem antecipada na empresa Pró Life Equipamentos Médicos Ltda para fazer frente aos custos de importação no momento de fechamento de câmbio e do pagamento de despesas aduaneiras relacionadas com as importações. A Autoridade Aduaneira chegou a essa conclusão após constatar que os recursos financiadores de algumas das importações decorreram de registros contidos no Razão Analítico da K2 Logística (e-fls.614), no qual contam os seguintes lançamentos comprobatórios de recebimento de recursos :

- na data de 23/06/04 dois lançamentos com os seguintes históricos: "VLR NF 00300 PRO LIFE EQUIP MEDICOS LTDA PROC. IMP151" e "VLR NF 00302 PRO LIFE EQUIP MÉDICOS LTDA PROC.IMP151".

- na data de 23/07/04: "TRANSF P/REGULARIZAÇÃO IMP 151".

1782	23/07/04	DIV	CLER L104 PROD.IMP151	2.234,78	595.458,31 0
1785	23/07/04	DIV	CLER NF 0000 PRO LIFE EQUIP ME	18.417,12	1.013.573,53 0
1785	23/07/04	DIV	CLER NF 0000 PRO LIFE EQUIP ME	114.545,56	1.128.019,20 0
1785	23/07/04	DIV	CLER NF 0000 PRO LIFE EQUIP ME	75.374,90	1.053.444,52 0

Por outro lado, às folhas 594 se verifica o lançamento, na data de 23/07/04, "11018-3 PAGAM. ALL TRADE PROC. IIVIP151":

11018-3	23/07/04	11018-3 PAGAM. ALL TRADE PROC.IMP151	74.155,53	810.014,74 0
---------	----------	--------------------------------------	-----------	--------------

Observa-se nesses registros que a "IMP151", que se refere à DI nº 04/0530796-3, que os recursos foram recebidos imediatamente da Pró Life Equipamentos Médicos, logo após o desembaraço, e repassados à suposta exportadora All Trade. Fato que demonstra que a mercadoria já possuía destino certo na sua chegada em território nacional, caracterizando, em verdade, essa importação como "por conta e ordem de terceiro".

Corroborando com a acusação fiscal o fato da K2 logística, apesar do nome, não possuir qualquer estrutura logística para armazenagem das mercadorias importadas. Embora intimada, a K2 em nenhum momento informou possuir ou ter alugado depósito para as mercadorias importadas.

Além disso, em aquisições de mercadorias envolvidas na autuação percebe-se que as datas das notas fiscais de vendas da K2 Logística para a Pró Life se dão sempre na mesma data, ou em data bem próxima àquela do desembaraço, em valores bem próximos do valor aduaneiro declarado e outros custos primários, além de sempre nas mesmas quantidades, ou seja, tudo que foi importado nas operações envolvidas foi destinado à Pró Life.

NRO DI	DATA DESEMB	VALOR ADUAN.	II EIPI	PIS E COFINS	ICMS	CUSTOS PRIMÁRIOS	NF SAÍDA	DATA	VALOR DOS PRODUT.
05/0041455-0	24/01/05	24.961,95	15.267,12	3.007,32	5.952,93	49.189,32	000612	24/01/05	49.607,69
05/0730593-5	13/07/05	24.006,57	3.725,65	2.832,41	5.706,72	36.371,35	000778	14/07/05	47.556,00

A mesma situação se verifica nas demais operações de importação autuadas, do que se conclui que o *modus operandi* adotado foi mantido nessas importações.

Vale registrar ainda que a "Pro Life Equipamentos Médicos" é que detém o registro dos produtos importados perante o Ministério da Saúde e emitiu a autorização à "K2 Logística" a fim de realizar as importações dos equipamentos médicos, fato que torna evidente que a mercadoria importada já possuía destino certo, sendo em verdade por conta e ordem de terceiros.

Por fim, cabe esclarecer que a alegação da ilegitimidade passiva nos autos deve ser também rechaçada porque não se identifica no lançamento fiscal qualquer erro na identificação do sujeito passivo. Não há benefício de ordem na solidariedade aqui discutida, podendo figurar na posição de contribuinte o real adquirente das mercadorias importadas. A redação do art. 95, I, do DL nº 37/66 é clara quanto a isso:

Art.95 - Responde pela infração:

I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;

II - conjunta ou isoladamente, o proprietário e o consignatário do veículo, quanto à que decorrer do exercício de atividade própria do veículo, ou de ação ou omissão de seus tripulantes;

III - o comandante ou condutor de veículo nos casos do inciso anterior, quando o veículo proceder do exterior sem estar consignada a pessoa natural ou jurídica estabelecida no ponto de destino;

IV - a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria.

V - conjunta **ou** isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. (*Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001*)

VI - conjunta **ou** isoladamente, o encomendante predeterminado que adquira mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (*Incluído pela Lei nº 11.281, de 2006*)

(negritos nossos)

Nesse sentido, também é a jurisprudência das turmas colegiadas do CARF, a exemplo do acórdão nº 3101001.009 da 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção, de 13 de fevereiro de 2012, que trata de caso envolvendo interposição fraudulenta comprovada, cujo trecho da ementa é a seguir reproduzido:

PÓLO PASSIVO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA POR INFRAÇÃO.

A solidariedade no polo passivo da relação jurídica tributária não permite dizer que houve erro na identificação do sujeito passivo, até porque não há benefício de ordem na solidariedade tributária aqui tratada. Inteligência do art. 95, I, do DL nº 37/66.

Assim, nenhum vício foi identificado na identificação do sujeito passivo no presente auto de infração, podendo ser indicado isoladamente ou conjuntamente no polo passivo o real adquirente de mercadoria importada ou o importador ostensivo, conforme institui o Decreto-lei nº 37/66, artigo 95.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo