



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

Processo nº 12466.004343/2006-59
Recurso nº 340.476 Voluntário
Acórdão nº 3102-00.643 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de abril de 2010
Matéria MULTA DIVERSA
Recorrente MTRADING COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 16/02/2006, 20/02/2006, 05/04/2006

MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA SUJEITA A PERDIMENTO. COMPETÊNCIA DO AFRFB PARA APLICAÇÃO

O Auditor-Fiscal é competente para lavrar auto de infração para exigir a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, prevista no parágrafo 3º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, em razão de as mercadorias estrangeiras, às quais poderia ser aplicada a pena de perdimento, não terem sido localizadas ou terem sido transferidas a terceiro ou consumidas.

PROCEDIMENTO FISCAL. MPF. A instituição do MPF visa ao melhor controle administrativo das ações fiscais da Secretaria da Receita Federal; no entanto, tal disciplinamento dirigido aos recursos humanos daquele órgão não pode ser entendido como instrumento capaz de afastar a vinculação da autoridade administrativa à Lei, sujeita a sua atividade à responsabilidade funcional, nos exatos termos do que dispõe o Código Tributário Nacional, em seu artigo 142. O Auditor Fiscal da Receita Federal, no pleno gozo de suas funções, detém competência exclusiva para o Lançamento, não podendo se esquivar do cumprimento do seu dever funcional, em função de determinada portaria administrativa e em detrimento das determinações superiores do Código Tributário Nacional.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS. RESPONSABILIDADES SOLIDÁRIAS PELA INFRAÇÃO.

Caracterizada a interposição fraudulenta de terceiros, uma vez que não houve comprovação da origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados por parte de todas as empresas que participaram da operação de importação, respondem solidariamente pela penalidade aplicada todas as empresas que concorreram para sua prática, ou dela se beneficiaram.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidas as conselheiras Beatriz Veríssimo de Sena e Nanci Gama, que davam provimento parcial para reduzir a multa a 10% do Valor Aduaneiro, relativamente à pessoa jurídica Mtrading. O conselheiro José Fernandes do Nascimento votou pela conclusão.


Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente


Celso Lopes Pereira Neto - Relator

EDITADO EM: 19/05/2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, José Fernandes do Nascimento, Celso Lopes Pereira Neto, Nanci Gama, Beatriz Veríssimo de Sena e Elias Fernandes Eufrásio (suplente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis - DRJ/FNS, através do Acórdão nº 07-10.442, de 10 de agosto de 2007.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório componente da decisão recorrida, de fls. 305/312, que transcrevo a seguir:

“Trata o presente processo de Auto de Infração onde é exigida a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, capitulada no art. 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1 455/1976, no montante de R\$ 209.141,16.

Foram apontadas como responsáveis solidárias pelo crédito tributário, com base no art. 124 do Código Tributário Nacional (CTN) e nos arts. 32 e 95 do Decreto-Lei nº 37/1966, as contribuintes Allcomex – Consultoria, Exportação e Importação Ltda., CNPJ 07.537.588/0001-66, Open Trade Logística Internacional Ltda., CNPJ 03.579.843/0001-82 e CBX Importadora e Exportadora Ltda., CNPJ 06.226.558/0001-76.

A autuação foi originada de revisão aduaneira referente às Declarações de Importação (DIs) nºs 06/0189653-4, 06/0201431-4 e 06/0387238-1, por ter sido a empresa Allcomex incluída em procedimento especial previsto na Instrução Normativa (IN) SRF nº 228/2002.



Nas mencionadas DIs a importação foi promovida pela autuada, a empresa Mtrading Comércio, Importação e Exportação Ltda., CNPJ 00.989.172/0001-30, por conta e ordem da Allcomex.

Segundo a autoridade autuante, os pagamentos não foram assumidos pela empresa consignada como adquirente das mercadorias e sim pelo despachante, Open Trade, o que seria ratificado pelos extratos bancários da Allcomex, que não registram débitos ou transferências financeiras referentes aos custos aduaneiros incorridos (fls. 89 a 95).

A fiscalização entendeu, assim, que houve simulação de operações de comércio exterior, ocultando o real sujeito passivo mediante interposição fraudulenta. Em reforço de sua tese, relata que:

- a interveniente Open Trade, que atuou como empresa encarregada dos despachos aduaneiros, constou do campo "Notify" dos Conhecimentos Internacionais de Carga (BLs) e foi quem pagou os impostos e as demais despesas de nacionalização (fls. 130, 153 e 184);

- a Allcomex, apesar de constar como importadora por conta e ordem, não assumiu os custos da importação, recebendo remuneração pelas DIs desembaraçadas, conforme planilhas de fls. 133, 159 e 183;

- as notas fiscais de venda da Allcomex para a empresa CBX Importadora e Exportadora Ltda. (fls. 129, 156 e 179) foram emitidas segundo as instruções da Open Trade (fls. 131, 157 e 180);

- quando intimada a apresentar o contrato formulado entre ela e a Allcomex, a Mtrading se socorreu da Open Trade, que enviou cópia via fax para atender aos questionamentos fiscais (fls. 104 a 111).

A autoridade aduaneira narra ainda que:

- o fechamento do câmbio correspondente às DIs nºs 06/0189653-4 e 06/0201431-4 foi efetuado com a empresa ACCISS CHINA LTD., ao passo que a exportadora informada nas faturas apresentadas à Receita Federal era a empresa ZHEJIANG HAITENG TRADE CO., LTD.; essas faturas divergentes encontram-se às fls. 124, 126, 174 e 176 e os contratos de câmbio às fls. 134 a 139 e 160 a 165,

- a Allcomex recebeu da Open Trade o valor de R\$ 132.187,01 (creditado em sua conta bancária), identificado como pagamento do contrato de câmbio (nº 06/000775) que envolve a DI nº 06/0189653-4 e outras (fl. 140), bem como um depósito no montante de R\$ 90.961,00, cuja origem não foi identificada, para cobertura do contrato de câmbio nº 06/000380, referente à DI nº 06/0201431-4 e outras (fl. 166);

del
3

- a referida empresa não possuía sistema informatizado de emissão de notas fiscais e, no entanto, emitiu duas vezes as notas fiscais de n°s 0008, 0013 e 0075 na forma manuscrita e informatizada (fls. 128, 129, 155, 156 e 179);

- a empresa CBX, que constou como destinatária final das mercadorias, quando intimada (fls. 113 e 114) não foi localizada (fls. 115).

Com base nesses elementos, a fiscalização entendeu restar caracterizada a interposição fraudulenta de terceiros, com ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou do responsável pela operação, nos termos do art. 23, inciso V, §§ 1º e 2º do Decreto-Lei n° 1.455/1976.

Além disso, concluiu-se que os documentos apresentados nas operações de importação não traduzem a verdade dos acontecimentos, já que omitem o real comprador (real importador), caracterizando falsidade ideológica.

Segundo a autoridade aduaneira, essas razões motivariam a aplicação da pena de perdimento, todavia, como comprovam as notas fiscais de saída n°s 0008, 0013 e 0075, os bens foram remetidos para consumo, o que teria tornado impossível sua apreensão. Dessa forma, por aplicação do art. 23, § 3º do citado Decreto-Lei n° 1.455/1976, a pena de perdimento foi convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias.

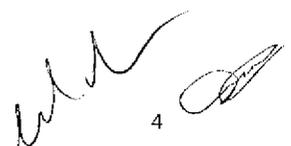
Em virtude do esquema de fraude detectado, detalhado às fls. 33 a 43, na aludida conversão da pena de perdimento em multa a autoridade autuante procedeu à retificação dos valores declarados, com base na Medida Provisória (MP) n° 2.158-35/2001, considerando o percentual de subfaturamento evidenciado no processo n° 12466 003679/2006-02, o que resultou no quadro demonstrativo do valor aduaneiro arbitrado de fl. 32.

Devidamente cientificadas, as interessadas apresentaram as seguintes impugnações: a) Open Trade Logística Internacional Ltda., às fls. 207 a 233; b) Allcomex – Consultoria, Exportação e Importação Ltda., às fls. 256 a 280; c) Mtrading Comércio, Importação e Exportação Ltda., às fls. 281 a 294.

A Open Trade alega, em síntese, que:

- preliminarmente, é de se destacar a incompetência legal do AI'RF para aplicar a pena de perdimento, visto que tal atribuição é exclusiva do Ministro da Fazenda, não podendo o fiscal, por ato próprio, converter a pena diretamente em multa sem que haja um despacho decisório da autoridade competente; o Auto de Infração lavrado, portanto, está eivado de nulidade;

- estão ausentes alguns dos requisitos essenciais para validade e eficácia do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF); o MPF n° 07.2.76.00-2006-00499-8, acostado à fl. 73, foi expedido sem apontar a motivação, objetividade e fundamentação para sua instauração, contrariando a Portaria SRF n° 1.265/1999; além



4

disso, à fl. 01 consta outro número de MPF, o qual não se encontra nos autos, o que impossibilita saber se foi dada a devida ciência à empresa adquirente; tais irregularidades constituem vício formal, devendo o MPF ser considerado insubsistente;

- o prazo de conclusão dos procedimentos fiscais, marcado para 18/10/2006, não foi obedecido; o decurso do prazo de validade, sem a sua necessária prorrogação, resulta na impossibilidade de o auditor continuar atuando no feito, nos termos dos arts. 12 a 16 da Portaria MF nº 1.265/1999 e do art. 196 do CTN, e por isso torna nulo o procedimento fiscal;

- no mérito, discorda da instauração dos procedimentos especiais contra si em função de irregularidades praticadas pela empresa Allcomex; conforme reconhecido expressamente pela fiscalização, é empresa prestadora de serviços na área de logística internacional, aduaneira e de entrega das mercadorias importadas; a infração que lhe está sendo atribuída é a “não comprovação da origem dos recursos financeiros aplicados nas importações”, quando só recebia os valores para implementar as importações;

- não está relacionada com o Auto de Infração constante do processo administrativo que originou a presente autuação; assim, na ausência de cópias daquele processo nos presentes autos, não pode se defender das infrações ali arroladas, prejudicando a ampla defesa e o exercício do contraditório;

- o ônus de comprovar a origem e a disponibilidade dos recursos financeiros aplicados nas importações é da adquirente das mercadorias, no caso, a empresa Allcomex; não há dispositivo legal que imponha à Open Trade o dever de identificar ou saber qual a origem dos recursos depositados em sua conta para promover os despachos de importação;

- não há previsão legal para atribuir responsabilidade solidária à impugnante mediante a presunção de que ela deveria saber quem seria o remetente das importâncias creditadas em sua conta; todos os débitos feitos em sua conta para quitação de tributos referentes às importações sempre ocorriam por conta de remessas recebidas e creditadas anteriormente ou nas vésperas de cada importação; prestava serviços na área aduaneira e que por isso recebia um percentual de 5% como forma de remuneração;

- o fato de a empresa Allcomex não dispor de importâncias financeiras para operar nas importações não pode servir de argumento para atribuir solidariedade à autuada; o art. 105 do Decreto nº 4.543/2002 (Regulamento Aduaneiro – RA/2002) não estabelece que a empresa que providenciou o despacho aduaneiro seja responsável solidária; ademais, a responsabilidade é quanto aos tributos e não quanto a penalidades;

- a indicação do nome da empresa Open Trade no campo "Notify Party" dos Conhecimentos de Transporte não autoriza a atribuição de solidariedade, pela ausência de dispositivo legal nesse sentido, sendo tal prática cotidianamente utilizada, servindo apenas para notificar a chegada da carga,

- quanto ao arbitramento do valor aduaneiro, cabe assinalar que os parâmetros utilizados foram originados em outro processo administrativo, sem que tenha sido dada à impugnante cópia ou informação acerca do mesmo;

- a fiscalização não aplicou o disposto no art. 88 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, pois não seguiu os métodos na ordem seqüencial, aplicando o arbitramento sem a instauração do procedimento de exame conclusivo, não comprovando que o valor declarado pela importadora não correspondia ao valor efetivo da transação internacional;

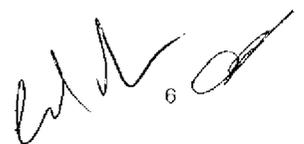
- no tocante à suposta ocultação do sujeito passivo, vale lembrar que a IN SRF n.º 225/2002, mencionada no Auto de Infração, visa a coibir a ocultação da adquirente das mercadorias, o que não é o presente caso, visto que a empresa Open Trade é responsável pelo despacho aduaneiro; a única prova que a fiscalização traz para fundamentar a presunção é o fato de os pagamentos referentes aos tributos, taxas e despesas terem sido debitados de sua conta; incabível, portanto, a presunção de ocultação do sujeito passivo, ainda mais quando a fiscalização teve oportunidade de acessar o Livro Caixa, identificando os respectivos compradores das mercadorias.

Pelas razões expostas, requer que o Auto de Infração seja julgado improcedente, protestando pela posterior juntada de documentos considerados necessários.

A empresa Allcomex argumenta, em sua defesa, que:

- preliminarmente, cabe notar a incompetência do AFRI para aplicar a pena de perdimento e converter esta pena em multa; não foi instaurado o processo de perdimento, presumindo o auditor que as mercadorias teriam sido consumidas, sem realizar qualquer diligência; assim, o autuante pretendeu substituir o Inspetor, convertendo a pena de perdimento em multa; o art. 73 da Lei n.º 10.833/2003 dispõe que o processo de perdimento deva ser extinto, assim é necessário que ele exista; não basta a afirmação de que as mercadorias foram consumidas, é necessária diligência para sua comprovação: por essa razão, o inciso II do art. 12 da IN SRF n.º 228/2002, a partir da vigência da Lei n.º 10.833/2003, é ineficaz; apesar de saber exatamente para quem as mercadorias foram vendidas, conforme consta das notas fiscais acostadas aos autos, a fiscalização não tentou localizá-las; como a empresa CBX é parte integrante desta ação fiscal, não se pode considerar que a venda das mercadorias efetuada pela Allcomex à CBX equivalha ao seu consumo;

- para o procedimento especial de fiscalização previsto na IN SRF n.º 228/2002 é necessária a expedição de MPF específico e



não apenas MPF para fiscalização rotineira de II e IPI no período de 01/2005 a 06/2006; o auditor agiu, portanto, além dos limites de sua competência, já que é nítida a distinção entre a fiscalização com objetivo de efetuar o lançamento tributário e a atividade de controle administrativo (aduaneiro, no caso); dessa forma, o Termo de Início lavrado pela fiscalização é nulo, sendo nulo também o Auto de Infração porque este decorre da ação fiscal originada no MPF-F,

- o MPF-F deveria ter sido executado até 18/10/2006, todavia o encerramento da ação fiscal se deu em 04/01/2007; como não houve prorrogação do MPF-F, a autoridade aduaneira lavrou o Auto de Infração quando não possuía mais competência para fazê-lo, o que o torna nulo;

- no mérito, é de se frisar que as irregularidades relativas aos fatos relatados no processo administrativo citado no Auto de Infração não autorizam a presunção de que tenha havido algum ilícito no presente caso;

- contratou a empresa Mtrading para prestar serviços por sua conta e ordem, sendo que nas DIs foram devidamente consignados o nome e o número de inscrição no CNPJ da Allcomex, nos termos da legislação de regência;

- desenvolveu o negócio, acertando as condições de compra das mercadorias com o fornecedor estrangeiro; posteriormente, buscou compradores potenciais no mercado interno, contando com serviços de agenciamento de negócios, nos termos da lei civil; a empresa Open Trade, que presta serviços de despacho aduaneiro e logística para a Mtrading, funcionou como colaboradora, identificando potenciais clientes para adquirir suas mercadorias, sendo remunerada por tal serviço;

- todos os recursos utilizados têm origem lícita e perfeitamente identificável; o simples fato de se obter um empréstimo com a Open Trade para apresentação de garantia exigida para liberação da mercadoria é irrelevante para os fins pretendidos pela fiscalização, uma vez que a Open Trade possui capacidade para arcar com tal garantia, não havendo ilegalidade nisso;

- não há óbice ao fato de que uma adquirente de mercadorias receba adiantamento de uma empresa interessada na compra destas mercadorias, uma vez que não é a adquirente que realiza a importação e sim outra empresa importadora por sua conta e ordem; a presunção de que tal operação foi realizada por terceiro que forneceu os recursos, não é oponível ao adquirente por sua conta e ordem e sim ao importador de direito (Mtrading); se recebeu adiantamentos de terceiros e para esses terceiros vendeu a mercadoria, não praticou qualquer infração, pois não está obrigada a informar à importadora prestadora de serviços por sua conta e ordem se recebeu qualquer antecipação;



- não remeteu numerário à empresa Open Trade, pois ao realizar a venda das mercadorias para seus clientes determina, em alguns casos, que o comprador deposite o valor diretamente na conta de quem irá cuidar do despacho aduaneiro; trata-se de uma cessão de créditos: se a Allcomex deve adiantar numerário para o débito dos tributos ao despachante e já é credora do cliente que dela adquiriu as mercadorias, nada impede que a empresa solicite a esse cliente que faça o pagamento diretamente ao despachante;

- é descabida a acusação da fiscalização de que teria havido falsificação das faturas; efetuou um pedido de mercadorias em seu próprio nome e o exportador emitiu as faturas comerciais, sem qualquer irregularidade; a fiscalização nem tentou verificar a legitimidade das faturas junto ao exportador, preferindo seguir a via das suposições infundadas;

- para enquadramento no tipo legal do art. 23, inciso V, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976, é necessário que a ocultação do sujeito passivo tenha sido obtida mediante fraude ou simulação; além disso, também é imprescindível que a origem, disponibilidade e transferência de recursos não seja comprovada; como a fiscalização não auditou devidamente os livros da impugnante, é inaplicável, no caso, a presunção legal,

- a IN SRF nº 228/2002 foi editada com o objetivo de implementar a política governamental de combate à lavagem de dinheiro, coibindo a interposição fraudulenta que visa a limpar o dinheiro de origem criminoso; assim, o fisco está desvirtuando completamente a finalidade da edição da referida norma ao utilizá-la, indiscriminadamente, como mecanismo punitivo contra o planejamento tributário,

- cumpriu todos os requisitos do ADI SRF nº 07/2002 e, por isso, descabe a caracterização de simulação em operação de comércio exterior; a autoridade autuante não verificou os livros comerciais da empresa CBX, dita real compradora das mercadorias, onde poderia comprovar a origem dos recursos;

- como o negócio que praticou é lícito, falta tipicidade para permitir a punição da impugnante;

- não existe falsidade ideológica dos documentos utilizados no despacho, como já demonstrado, e quanto à falsidade material, nada de concreto foi apontado pela fiscalização, além de não ter sido realizada perícia;

- o fato de a fatura ser emitida em dólares com os números separados da mesma forma que no Brasil não possui significação relevante; nada há de irregular nisso, até é normal que o importador brasileiro receba uma minuta de fatura para revisá-la e adequá-la à burocracia nacional, solicitando que os valores sejam alterados para o padrão brasileiro;

- foi mal interpretada pela fiscalização a remessa do pagamento para outra pessoa que não o exportador: isso é possível, desde que indicado na fatura comercial; trata-se de operação regular e



comum o exportador contratar uma trading company para realizar a operação de exportação;

- quanto à duplicidade de notas fiscais, verifica-se que as notas fiscais digitalizadas serviram apenas para mostrar para o cliente que a venda fora concretizada e que as notas fiscais originais seriam enviadas juntamente com as mercadorias;

- não tem nada a ver com a situação cadastral dos compradores das mercadorias, e mesmo que quisesse, a impugnante não teria como ter acesso a informações sigilosas;

- discorda do arbitramento do valor aduaneiro, uma vez que, segundo o CTN, art. 148, o arbitramento só é possível para fins de cálculo do tributo e não para aplicação de multa; não há qualquer elemento que indique que o valor das faturas não corresponda ao que efetivamente foi contratado; o art. 88 da MP nº 2.158-35/2001 também revela que seu objetivo é determinar a base de cálculo dos tributos e não de multa aduaneira;

- de qualquer forma, a fiscalização utilizou elementos de outro processo (12466.003679/2006-02) cujas mercadorias são cartuchos de toner, portanto distintas dos produtos objeto das importações sob exame, resultando daí que o arbitramento desrespeitou os critérios estabelecidos na lei; não há prova que tenha havido subfaturamento das mercadorias, devendo o valor da multa se limitar ao montante declarado nas importações.

Ao final, requer seja declarado nulo o Auto de Infração. Caso assim não entenda a DRJ, solicita que o julgamento seja convertido em diligência para exame dos livros contábeis e comerciais das empresas interessadas. Por eventualidade, postula que a empresa CBX seja intimada a apresentar as mercadorias à fiscalização para fins de apreensão e perdimento.

Por sua vez, a empresa Mtrading aduz, de forma resumida, que:

- preliminarmente, cabe observar a incompetência do AFRF para aplicar pena de perdimento ou a sua conversão em multa; a legislação é clara quando confere ao auditor fiscal a competência para lavrar o auto de infração propondo a aplicação da pena de perdimento da mercadoria, todavia, a referida proposta deve ser, obrigatoriamente, submetida à apreciação do Delegado/Inspetor com atribuição específica para efetivamente aplicar a penalidade; dessa forma, o presente Auto de Infração está eivado de nulidade;

- é de se notar a ausência dos requisitos formais para validade e eficácia do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), quais sejam: o MPF não aponta a motivação, objetividade e fundamentação para sua instauração; falta de prorrogação do MPF; tendo ocorrido o vencimento do MPF em 18/10/2006, não poderia o mesmo AFRF continuar atuando no feito, o que torna nulo os atos praticados pelo referido servidor;



- no mérito, cumpre ressaltar que figura nas DIs como importadora por conta e ordem de terceiro, sendo uma mera prestadora de serviços, ao passo que a empresa Allcomex, a encomendante-adquirente, é importadora de fato, responsável pelo pagamento dos tributos devidos na importação;

- ao ser intimada pela fiscalização, atendeu a todas as solicitações;

- realizou todas as operações dentro da modalidade por conta e ordem e como tal todos os valores envolvidos foram enviados pela empresa encomendante-adquirente,

- a empresa Open Trade, prestadora de serviços da Mtrading durante o ano de 2006 na qualidade de despachante aduaneiro, atuou no caso em tela na área de logística de entrega do produto à encomendante-adquirente; os atos praticados pelo despachante aduaneiro, excludentes de seu contrato com a Mtrading, são de sua exclusiva responsabilidade;

- não há motivo para que deixe de realizar as operações de importação, tendo em vista que seu cadastro na Receita Federal está regular, não podendo o procedimento administrativo impedir ou restringir o desenvolvimento normal de um direito fundamental representado pela livre iniciativa;

- a valoração efetivada pela fiscalização não poderia adotar como parâmetro para arbitramento informações coletadas em outro processo do qual não lhe foi dada qualquer informação; para desconsiderar os valores de transação a autoridade aduaneira deveria ter determinado a instauração do procedimento do exame conclusivo, mediante a aplicação dos métodos substitutivos e seqüenciais previstos no art. 85 do Decreto nº 4.543/2002; não basta comparar o preço de duas importações para demonstrar que o valor atribuído é inferior a outro, sendo necessário evidenciar, por provas materiais e indiciárias, que o preço não corresponde ao efetivo valor da transação internacional.

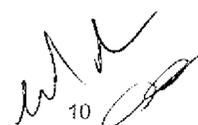
Por fim, pede a exclusão de qualquer responsabilidade, o arquivamento do Auto de Infração em função de sua insubsistência e a juntada posterior de documentos suplementares.”

Os membros da 1ª Turma de Julgamento da DRJ/FNS decidiram, por maioria de votos, considerar procedente, em parte, o lançamento efetuado, mantendo a multa substitutiva da pena de perdimento, porém recalculando seu valor tomando-se como base o valor aduaneiro informado nas Declarações de Importação e não o valor arbitrado pela fiscalização, através do referido Acórdão, cuja ementa transcrevemos, *verbis*:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 16/02/2006, 20/02/2006, 05/04/2006

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA.



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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 16/02/2006, 20/02/2006, 05/04/2006

VALORAÇÃO ADUANEIRA METODOLOGIA

No caso de caracterização de fraude, o arbitramento dos preços das mercadorias deve ser realizado observando-se as determinações contidas no art. 88 da Medida Provisória nº 2 158-35/2001

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 16/02/2006, 20/02/2006, 05/04/2006

INFRAÇÃO RESPONSABILIDADE

Responde pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer formá, concorra para sua prática, ou dela se beneficie.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 16/02/2006, 20/02/2006, 05/04/2006

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. DECURSO DO PRAZO DE VALIDADE INOCORRÊNCIA

Descabe a argüição de decurso do prazo de Mandado de Procedimento Fiscal de Fiscalização (MPF-F) se no prazo de validade foi ele regularmente prorrogado

COMPETÊNCIA DO AFRF PARA APLICAÇÃO DA MULTA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO

Verificada a impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita a pena de perdimento, em razão de sua não-localização ou consumo, é o AFRF competente para exigir, mediante lançamento de ofício, a multa prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1 455/1976

Lançamento Procedente em Parte”

Intimada da decisão (AR – fls. 328v), a empresa **Mtrading** apresentou Recurso Voluntário de fls. 334/345, no qual reitera os argumentos apresentados em sua impugnação e aduz, ainda, que:

- a autoridade julgadora fez uma análise equivocada do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, que estabelece, de forma cristalina, a incompetência do AFRF em aplicar a pena de perdimento e sua conversão em multa, sendo necessário a instauração do processo de perdimento da mercadoria;

- a conversão da pena de perdimento em multa somente é cabível quando a mercadorias, sujeita à pena de perdimento, não for localizada, o que não se verifica no presente caso pois, no momento da lavratura do auto de infração, as mercadorias importadas encontravam-se armazenadas em recinto alfandegado e o seu desembarço foi posterior a instauração do AI, ou seja, o AFRF foi totalmente negligente ao aplicar a pena de multa, tendo em vista que a penalidade seria outra;


11

- o MPF pode vir a ser prorrogado quantas vezes forem necessárias, mas com seu referido termo de prorrogação e, tendo o prazo de conclusão do MPF expirado em 18/10/2006 e a lavratura do auto ocorrido em 13/12/2006, fica patente que o AFRF não mais possuía competência para fazê-lo, o que torna nulo o auto de infração;

- cabe à autoridade a autoridade fazendária fazer a prova dos fatos que alega, não podendo bascar a autuação em meros indícios ou presunções.

Requer, ao final, que seja o presente Recurso conhecido e apreciado, e que lhe seja dado *“integral provimento, a fim de se Julgar insubsistente o Processo Administrativo Fiscal, anulando-se o auto, ordenando seu arquivamento, de sorte a anular todas as penalidades nele previstas, por se tratar de uma questão de Direito.”*

Intimada da decisão (AR -- fls. 330v), a empresa **Allcomex**, apresentou seu Recurso Voluntário de fls. 390/399 e 402/413, no qual reitera os argumentos apresentados em sua impugnação, reforçando a sua alegação de nulidade do auto de infração por vício insanável na emissão do MPF e aduz, ainda, que não há qualquer prova de que as faturas tenham sido emitidas por qualquer outra pessoa que não o vendedor estrangeiro e que o próprio relator consigna em seu voto que a apresentação numérica dos valores nas faturas não é motivo suficiente para caracterizar falsidade material das mesmas.

Requer, ao final, seja o presente recurso julgado totalmente procedente, com a conseqüente declaração de nulidade do auto de infração. Por eventualidade, caso o auto não seja declarado nulo ou improcedente, ou o julgamento *a quo* anulado, requer *“seja o julgamento convertido em diligência, a ser realizada preferencialmente por outro auditor-fiscal, para fins de se examinar os livros comerciais e a escrita contábil das empresas interessadas, como forma de se atender ao princípio da ampla defesa e da busca da verdade material, que devem nortear o processo administrativo.”*

Paralelamente, requer a conversão do julgamento em diligência para intimar a empresa CBX a apresentar as mercadorias para fins de apreensão e perdimento, e, se inexistentes, a apresentar o inventário do estoque na data de lavratura do auto de infração.

Intimada da decisão (AR – fls. 332v), a empresa **Open Trade** apresentou seu Recurso Voluntário de fls. 357/385, no qual reitera os argumentos apresentados em sua impugnação e aduz, ainda, que:

- não lhe foi dada ciência do conteúdo ou objeto da fiscalização proveniente do MPF emitido com base nos dispositivos da IN SRF nº 228/02;

- o MPF não foi prorrogado, e não foi concluída a fiscalização no prazo previsto, havendo violação do art. 196 do CTN;

- não houve manifestação ou ciência do Delegado/ Inspetor quanto à prorrogação das fiscalizações e dos motivos justificadores para tal fim;

- não foi designado outro AFRF para prosseguir nos trabalhos de fiscalização, vez que esgotados os prazos anteriormente concedidos;

- a não observância dos dispositivos legais para emissão e cumprimento do MPF viola os direitos da ampla defesa e do contraditório;

- não há previsão legal permitindo que a revisão aduaneira seja promovida por outra alfândega a não ser aquela em que se deu o desembaraço aduaneiro, o que afasta a competência jurisdicional do AFRF, maculando de nulidade o auto de infração;



- pela ausência de tipicidade, padece de completa nulidade o presente auto de infração, pois fere o princípio de tipicidade (art. 5º, XXXIX, da CF), que é ínsito ao da legalidade (art. 5º, II, da CF).

Ao final, requer seja provido o presente Recurso, para os fins de julgar improcedente o presente auto de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Celso Lopes Pereira Neto, Relator

Vale ressaltar que a empresa CBX IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA. não apresentou recurso voluntário. Na realidade, a empresa sequer havia impugnado o presente auto de infração. Portanto, a exigência do crédito, no âmbito administrativo, tornou-se definitiva em relação a esta empresa.

Os recursos, apresentados pelas demais empresas autuadas, são tempestivos:

- A recorrente Mtrading tomou ciência da decisão hostilizada em 10/09/2007 (aviso de recebimento de fls. 328v) e apresentou sua peça recursal em 01/10/2007 (fls. 334).

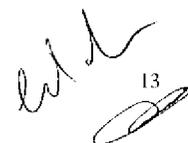
- A recorrente Open Trade tomou ciência da decisão hostilizada em 12/09/2007 (aviso de recebimento de fls. 332v) e apresentou sua peça recursal em 26/09/2007 (fls. 357).

- A recorrente Allcomex tomou ciência da decisão hostilizada em 06/09/2007, uma quinta-feira (aviso de recebimento de fls. 330v). O prazo de 30 dias encerrar-se-ia no dia 06/10/2007 que, no entanto, era um sábado, quando não há expediente normal nas repartições da Receita Federal. A empresa apresentou sua peça recursal em 08/10/2007, a segunda-feira seguinte, no último dia do prazo (fls. 390).

A DRJ decidiu pela procedência parcial do lançamento pois, apesar de considerar inquestionável a legitimidade da autoridade fiscal em proceder ao arbitramento diante da constatação de fraude, julgou que não foram adotados, pela fiscalização, critérios aceitáveis, ao arbitrar o novo valor aduaneiro para as mercadorias. Manteve, portanto, a multa substitutiva da pena de perdimento, porém recalculando seu valor tomando-se como base tributária o valor aduaneiro declarado nas DI's, conforme trecho do Acórdão, ora recorrido, transcrito a seguir:

"Inquestionável a legitimidade da autoridade fiscal em proceder ao arbitramento diante da constatação de fraude. Porém, no caso em comento, entende-se que os critérios adotados pela fiscalização ao arbitrar o novo valor aduaneiro para as mercadorias são questionáveis, senão duvidosos

Nesse sentido, é de se observar, de acordo com a "Descrição dos Fatos", que o cálculo do valor aduaneiro arbitrado partiu de informações presentes em outro processo administrativo fiscal, do qual não consta cópia nos autos. A autoridade fiscal sequer



descreveu o método utilizado, apenas se referindo a um percentual de subfaturamento praticado pela empresa Allcomex em outras operações de importação, sem maiores detalhes.

Cabe notar, outrossim, que a Allcomex, em sua peça contestatória, afirma que os produtos objeto do referido processo são cartuchos de toner, ao passo que as mercadorias importadas mediante as DIs n^{os} 06/0189653-4, 06/0201431-4 e 06/0387238-1 são peças para montagem de bijuterias. Ora, não há como reconhecer a validade de um procedimento de valoração onde os artigos comparados sejam completamente distintos, sem nenhuma relação entre si

Verifica-se, portanto, que apesar da constatação de fraude no caso vertente, o arbitramento dos preços das mercadorias não observou as determinações legais atinentes ao assunto, notadamente quanto à necessidade de utilização de critérios razoáveis, condizentes com os princípios e disposições gerais do Acordo de Valoração Aduaneira e com o Artigo VII do GATT 1994.

Cumpra ainda dizer, no que tange às decisões judiciais mencionadas nas impugnações, que elas alcançam, apenas, as partes constantes dos respectivos processos, não podendo ser estendidas a terceiros.

Analogamente, não obstante as respeitáveis decisões do Conselho de Contribuintes trazidas nas peças de defesa, é de se destacar que elas não possuem eficácia normativa, em razão da inexistência de lei que lhes atribua tal efeito e, por consequência, não têm o condão de vincular o julgamento em primeira instância.

Diante de todo o exposto, voto no sentido de considerar parcialmente procedente o lançamento constante do presente processo, mantendo a multa decorrente da conversão da pena de perdimento no montante de R\$ 55.344,75, calculado tomando-se como base tributária o valor aduaneiro declarado nas DIs ”

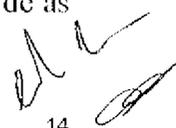
Cinge-se a controvérsia, portanto, ao valor mantido pela DRJ, de forma que os argumentos a respeito do arbitramento do valor aduaneiro das mercadorias não serão aqui analisados.

Preliminares de nulidade

É levantada a preliminar de nulidade do Auto de Infração pela incompetência do AFRF em aplicar a pena de perdimento e sua conversão em multa, sendo necessária a instauração do processo de perdimento da mercadoria.

Entendo não assistir razão às recorrentes pois não houve aplicação de pena de perdimento que seria de competência do Ministro da Fazenda, que a delegou aos chefes das Unidades da Receita Federal: Delegados e Inspetores.

Nos presentes autos, o que se exige é a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, prevista no parágrafo 3º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, em razão de as



mercadorias estrangeiras, às quais poderia ser aplicada a pena de perdimento, não terem sido localizadas ou terem sido transferidas a terceiro ou consumidas.

Portanto, não sendo caso de aplicação de pena de perdimento e sim, desde o início, de exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, competente era o Auditor Fiscal para a lavratura do Auto de Infração a ela referente.

Também não assiste razão às recorrentes quando alegam que seria necessário, primeiramente, aplicar a pena de perdimento para depois convertê-la em multa, ou ainda iniciar o processo de perdimento para depois extingui-lo para instaurar o procedimento visando à aplicação de multa. Não tendo sido localizadas as mercadorias ou já tendo sido transferidas a terceiro ou consumidas, deve-se, diretamente, aplicar a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias.

As recorrentes ainda alegam que, no momento da lavratura do auto de infração, as mercadorias importadas encontravam-se armazenadas em recinto alfandegado e o seu desembaraço foi posterior à instauração do AI, ou seja, o AFRF foi totalmente negligente ao aplicar a pena de multa, tendo em vista que a penalidade seria outra, sendo nulo o Auto de Infração lavrado.

A alegação de que, no momento de lavratura do auto de infração, as mercadorias encontravam-se em recinto alfandegado não pode prosperar à luz dos documentos encontrados nos autos. A data de lavratura do auto foi 13/12/2006. As Declarações de Importação, objeto do presente auto, foram desembaraçadas nas seguintes datas: **1-** 16/02/2006 (DI nº 06/0189653-4 – fls. 116), **2-** 20/02/2006 (DI nº 06/0201431-4 – fls. 143) e **3-** 05/04/2006 (DI nº 06/0387238-1) e as Notas Fiscais de saída destas mercadorias foram emitidas, respectivamente, em: **1-** 17/02/2006 (Mtrading para Allcomex – fls. 127) e 20/02/2006 (Allcomex para CBX – fls. 128 e 129); **2-** 21/02/2006 (Mtrading para Allcomex – fls. 154) e 02/03/2006 (Allcomex para CBX – fls. 155 e 156); e **3-** 06/04/2006 (Mtrading para Allcomex -- fls. 177) e 10/04/2006 (Allcomex para CBX – fls. 179). Ou seja, do ponto de vista do comércio exterior a mercadoria tinha sido consumida.

As recorrentes alegam que houve vícios na emissão e cumprimento do MPF o que violaria os direitos da ampla defesa e do contraditório e que o auto ou o julgamento de primeira instância devem ser declarado nulos para que se atenda ao princípio da ampla defesa. Entendo que esta argumentação não merece ser acolhida, conforme será demonstrado a seguir:

O Mandado de Procedimento Fiscal foi instituído pela Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999, e consiste em uma ordem específica emitida por autoridade competente da Secretaria da Receita Federal para que servidor(es) a ela subordinado(s) proceda(m), no caso de fiscalização, à verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos e contribuições administrados pela SRF, bem como da correta aplicação da legislação do comércio exterior, e, se for o caso, à constituição do crédito tributário devido ou à apreensão de mercadorias em situação irregular. À época da lavratura do auto de infração, era vigente a Portaria MF nº 6.087/2005, que manteve, porém, estas mesmas disposições.

O Mandado de Procedimento Fiscal tem por escopo o planejamento e o controle, por parte da Receita Federal, das atividades de fiscalização dos tributos e contribuições federais a serem desenvolvidas em cada exercício fiscal. Por outro lado, o Mandado de Procedimento Fiscal visa também a permitir ao sujeito passivo assegurar-se da autenticidade da ação fiscal



contra ele instaurada, pois, dentre outros dados, o MPF informa a natureza, a abrangência, o prazo máximo e as pessoas designadas para a execução dos trabalhos fiscais, além do código de acesso à Internet que possibilita identificar a procedência do MPF.

Tal instituto, no entanto, por ser medida meramente disciplinadora visando à administração dos trabalhos de fiscalização, não pode se sobrepor ao que dispõe o Código Tributário Nacional, em seu art. 142, acerca do lançamento tributário:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

O auto de infração, que constitui o crédito gerreado foi lavrado com observância das disposições do Código Tributário Nacional, por pessoa competente para tal, com adequada capitulação legal dos fatos e tendo sido garantido à atuada todos os meios de defesa previstos na Legislação de regência.

Por fim, mas não menos importante, cabe a análise dos artigos 59 e 60 do Decreto 70.235/1972, que assim dispõem:

Art. 59. São nulos:

I Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa

§§- omissis

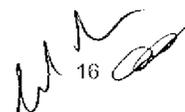
Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

A teor desse dispositivo, as irregularidades que tornariam nulo o lançamento fiscal resumem-se aos casos de atos e termos lavrados por servidor incompetente, ou aos de despachos e decisões proferidos por autoridades incompetentes ou com cerceamento do direito de defesa. Afóra as hipóteses retrocitadas, as demais irregularidades que possam vir a ocorrer no processo fiscal não acarretariam nulidade do lançamento fiscal, nos termos deste dispositivo legal.

Também não se dá a hipótese de aplicação do artigo 53 da Lei 9.784/99, que estabelece o dever da administração de anular os seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade.

Não há por que, com base em alegação de eventual descumprimento de uma Portaria dirigida à administração dos recursos humanos de fiscalização, que se macular o procedimento fiscal de nulidade.

Ainda mais que, do que consta dos autos, considero não ter havido vício na emissão e cumprimento do MPF e considero irretocável a decisão de primeira instância no tocante a esta matéria.


16

Voto, portanto, por rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas.

Do Mérito

A utilização de terceiros, agentes fictícios das operações de comércio exterior, constitui-se em flagrante burla ao Estado, uma vez que a ação contra esses terceiros fica inviabilizada pela incapacidade econômica de assunção dos prejuízos causados ao fisco. Além deste aspecto, a simulação realizada com a substituição do real importador por terceiro interfere na avaliação do risco da operação, dificultando o controle exercido pela SRI em função dos perfis e históricos cadastrais dos importadores.

Daí porque, os órgãos do Poder Executivo, em especial o Ministério da Fazenda, no âmbito da Receita Federal, do Banco Central do Brasil e do Conselho de Controle de Atividades Financeiras -- COAF vêm desenvolvendo um esforço coordenado de combate à interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior, tendo em vista as freqüentes ligações desse ilícito com os crimes contra a Administração Pública, contra a Ordem Tributária, contra o Sistema Financeiro Nacional e, o que é mais grave, com o crime de “lavagem” de dinheiro.

Segundo o dicionário de Aurélio Buarque de Holanda, interposição de pessoa representa a “simulação que consiste em ocultar o verdadeiro interessado num ato jurídico, fazendo aparecer um terceiro em seu lugar”.

Como seria impossível prever, elenar e combater todas as conseqüências nefastas do uso da interposição fraudulenta, o Poder Executivo, a exemplo das demais administrações tributárias e policiais de outros países, optou em combater esse meio de execução, com especial enfoque para os recursos empregados nas operações (*follow the money* – sigam o dinheiro).

Somente através do controle dos fluxos financeiros é que se poderá identificar os verdadeiros responsáveis pelas infrações, que muitas vezes, em determinado ponto da cadeia aparecem como “adquirentes” das mercadorias maculadas de irregularidade, importadas por empresas que, não raras vezes sequer possuem movimentação bancária que dê respaldo para a liquidação do contrato de câmbio e para o recolhimento dos tributos devidos na importação.

Normalmente, introduz-se a mercadoria no País mediante o uso de um artifício que reduza o montante de tributos que incidiria sobre aquela operação, por exemplo através de benefícios fiscais concedidos pelos Estados, e a seguir, o “importador” emite uma nota fiscal no valor acordado para um adquirente, que normalmente é o verdadeiro responsável pela operação ou um terceiro com quem este último tenha contratado aquela venda.

Sem a presença desse intermediário e a expedição do documento fiscal formalmente verdadeiro, mas ideologicamente falso, em algum ponto da cadeia haveria a tributação do verdadeiro responsável pela saída de mercadorias. A intermediação visa, assim, basicamente a dois objetivos: conceder “status” de legalidade a mercadorias maculadas com entradas irregulares e a concessão ao “comprador” de créditos ilegais de impostos, a exemplo do ICMS incidente na importação.

Nesse espírito é que foi editada a Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002 (mini-reforma tributária), que foi convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (Publicada no DOU de 31/12/2002).



Tal diploma, em seu artigo 59, alterou o art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76, de maneira a incluir-lhe o inciso V, que passou a punir a ocultação do sujeito passivo com a aplicação de pena de perdimento 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.” (grifei)

Considerando a gravidade do problema, a mesma medida provisória incluiu, no parágrafo segundo do mesmo diploma legal, a presunção de que a não comprovação da origem dos recursos empregados caracteriza a interposição que se pretende combater:

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados

O raciocínio para definição dessa regra é muito simples: ninguém consegue operar em volume superior ao seu patrimônio ou sua capacidade de endividamento. Ou seja, quem opera acima desse limite, opera com amparo de terceiros. É preciso identificar a origem dos recursos para saber quem é o verdadeiro responsável pela operação.

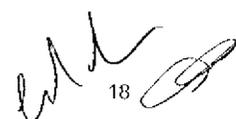
E essa presunção torna-se necessária porque, em tais operações simuladas não existe prova cabal da simulação e sim um quadro indiciário forte, com fatos provados que levam à presunção. É presunção legal, segundo o magistério de Pontes de Miranda (Pontes de Miranda, *apud* Maria Rita Ferragut, *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo, Dialética, 2001, p. 58.), “em vez de meio de prova, é o conteúdo de regras jurídicas que estabelecem a existência de fato, fato jurídico (e.g. direito) sem que se possa provar o contrário (*praesumptio iuris et de iure*, presunções legais absolutas) ou enquanto não se prova o contrário (presunções legais relativas)”

Nessa mesma linha advoga Alberto Xavier, citando Galvão Telles (*Manual dos Contratos em Geral*, *apud*, Xavier, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo, 2001, Dialética, p. 76.):

“Em regra, porém, dado que os simuladores procuram furtar-se a olhares indiscretos e dado que as contra-declarações são entre nós pouco utilizadas, não existe prova direta da simulação. Esta terá que provar-se indiretamente, através de presunções. A simulação deixa quase sempre vestígios que a denunciam: há fatos, circunstâncias que a experiência aponta como sintomas ou índices do caráter fictício ou imaginário de um ato jurídico.... Os indícios que fazem presumir a simulação serão particularmente se se tornar aparente um motivo simulatório” (grifei)

A fim de disciplinar o procedimento de investigação, o Ministro da Fazenda editou a Portaria MF nº 350, de 16 de outubro de 2002, fazendo uso da delegação fulcrada no art. 53 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, o qual, após alteração levada a efeito nos termos do art. 2º do Decreto-Lei nº 2.472, de 1º de setembro de 1988, dispõe:

“Art. 53. O Ministro da Fazenda poderá autorizar a adoção, em casos determinados, de procedimentos especiais com relação à mercadoria introduzida no País sob fundada suspeita de ilegalidade, com o fim específico de facilitar a identificação de eventuais responsáveis.”



Desse modo, a autoridade mencionada, estando legalmente apta a definir as situações em que serão aplicados os referidos procedimentos especiais, determinou:

“Art. 1º A Secretaria da Receita Federal (SRF) e o Banco Central do Brasil (BC) estabelecerão, no âmbito de suas respectivas competências de atuação, procedimentos especiais de investigação e controle das operações de comércio exterior, com vistas a coibir a ação fraudulenta de interpostas pessoas, como meio de dificultar a identificação da origem dos recursos aplicados, ou dos responsáveis por infração contra os sistemas tributário e financeiro nacionais.

Art. 2º Os procedimentos especiais a serem estabelecidos pela SRF, para efeito do disposto no art 1º, poderão abranger:

I - a exigência de prestação e comprovação de informações relativas à estrutura e constituição da empresa, previamente à habilitação de seus representantes no Sistema Integrado do Comércio Exterior (SISCOMEX);

II - a exigência de comprovação, pelo adquirente ou vendedor das mercadorias, da origem lícita dos recursos empregados na operação e da efetiva condução da transação comercial junto ao vendedor ou adquirente das mercadorias no exterior,

(...);” (grifei)

Um dos procedimentos especiais estabelecidos para este fim foi aquele previsto na IN SRF 228/2002, que se baseia na premissa de que a existência de aparente incompatibilidade entre a capacidade operacional, econômica e financeira das empresas e os volumes transacionados no comércio exterior denota indício de interposição de terceiros e, por conseguinte, sugere a necessidade de verificação, especialmente quanto à origem dos recursos empregados e a condição de real importador.

Nas importações objeto do presente Auto de Infração, a importadora ostensiva, ou seja, aquela que procedeu ao despacho aduaneiro de importação, foi a empresa MTRADING, que teria feito a importação na modalidade “por conta e ordem de terceiros”, em que a real adquirente das mercadorias seria a empresa ALLCOMEX.

A empresa ALLCOMEX, por ser a real adquirente e portanto importadora de fato, teria que demonstrar que possuía recursos financeiros para proceder às operações de comércio exterior.

Vários indícios de irregularidades naquelas operações motivaram a inclusão da empresa ALLCOMEX nos procedimentos especiais de fiscalização, nos termos da IN SRF 228/2002. Conforme determina o inciso II, do art. 4º, da IN SRF n.º 228, a empresa sob tal procedimento especial de fiscalização deverá comprovar a origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência se for o caso, dos recursos necessários à prática das operações de comércio exterior.

A fiscalização comprovou, conforme farta documentação juntada aos autos, que foram utilizados na importação não recursos da ALLCOMEX, mas de terceiros, e que o pagamento das importações eram feitos por uma terceira empresa a OPEN TRADE que, por sua vez, ainda não era a verdadeira destinatária das mercadorias e sim uma quarta empresa.



19

As três primeiras empresas da estrutura montada para proceder às importações eram sempre a MTRADING, ALLCOMEX e OPEN TRADE. A destinatária final das mercadorias variava de operação para operação. No caso do presente processo, a quarta empresa do esquema era a CBX IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA, que recebeu todas as mercadorias importadas através das DIs objeto do presente processo.

As alegações da ALLCOMEX de que os recursos provinham de antecipações dos destinatários finais da mercadoria e que seriam feitas diretamente à OPEN TRADE, para que esta procedesse aos pagamentos na operação de importação não restaram comprovados, pois não foram apresentados contratos entre ela e estes futuros compradores para que os referidos adiantamentos fosse feitos, nem a prova da origem dos recursos, nem sequer que as transferências foram efetivamente feitas.

Foi comprovado que todos os pagamentos, nas importações, foram feitos pela empresa OPEN TRADE, que não negou tal fato e também não justificou a origem de tais recursos.

Além disso, mesmo que alguns destes pagamentos tivessem sido feitos por conta de alguns adiantamentos dos mencionados compradores, destinatários finais da mercadoria, o que não se provou, ainda assim uma parte dos recursos estaria faltando e, portanto, deveriam ter sido transferidos pela ALLCOMEX para a OPEN TRADE, o que não foi demonstrado.

Às fls. 89/95 encontramos extratos bancários que comprovam que os recursos referentes às importações em tela não foram provenientes das contas da ALLCOMEX e a empresa não contestou tal fato nem apresentou provas para afastar esta afirmação da fiscalização.

Mais ainda, ficou comprovado que a ALLCOMEX (fls. 86) recebia uma espécie de “comissão” de USD 1.000,00, por declaração de importação após o faturamento das mercadorias conforme demonstra a planilha de fls. 183, referente à DI 06/0387238-1.

A participação da empresa MTRADING, como importadora ostensiva, tornou-se necessária ao esquema, em virtude dos benefícios fiscais estaduais que possuía, tanto em Santa Catarina como no Espírito Santo. Os documentos trazidos aos autos demonstram que a MTRADING agia conforme instruções da OPEN TRADE e não da ALLCOMEX que, formalmente, aparecia como real adquirente ou real importadora das mercadorias. A MTRADING, assim como a ALLCOMEX que recebia comissão, repassava as mercadorias importadas, cobrando pelo “serviço prestado” como importadora.

Portanto estas mercadorias não foram “vendidas” e sim “entregues” ao verdadeiro adquirente (CBX) com cobrança de “comissão” pela prestação de serviço. Comissão esta intermediada pela empresa OPEN TRADE.

Todas as empresas atuadas participaram e beneficiaram-se com a operação simulada, respondendo conjuntamente pela infração. Portanto, não procede o pedido de exclusão do pólo passivo da obrigação, uma vez que há previsão legal para esta solidariedade. De fato, o art. 95, do Decreto-lei nº 37, de 18/11/1966 - DOU 21/11/1966 dispõe, *in verbis*:

“Art. 95 Responde pela infração:

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

(...)

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

VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora "(grifei)

Ante todo o exposto, considero ocorrida a infração tipificada no art. 23, V, e § 2º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, com alteração da Lei nº 10.637/2002, sendo devida a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, prevista no parágrafo 3º do referido artigo:

"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 do erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo, será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

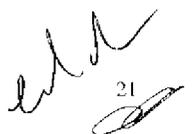
§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido transferida a terceiro ou consumida

(..)" (grifei)

Da aplicação do artigo 33 da Lei nº 11.488, de 2007

Outra questão a ser decidida por este Colegiado é se, nos casos semelhantes ao do presente processo, a penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 deve ser aplicada ao importador ostensivo (MTRADING, no presente caso), em substituição àquela prevista nos §§ 1º e 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, em atendimento ao art. 106, II, "c", do CTN que prevê aplicação da lei a atos pretéritos, não definitivamente julgados, quando lhes comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A conduta prevista no inciso V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, é a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, no caso de importação de mercadorias estrangeiras ou exportação de mercadorias nacionais, sendo equiparada à interposição fraudulenta, pelo §2º do mesmo artigo, a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior. Esta conduta é apenada (art. 23, §§ 1º e 3º) com o perdimento das mercadorias ou


21

multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias que não sejam localizadas ou que tenham sido consumidas :

“Decreto-lei nº 1 455/76

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

()

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei nº 10 637, de 30.12.2002)

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias (Incluído pela Lei nº 10 637, de 30.12.2002)

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

§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

Por outro lado, a conduta prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 é “ceder, a pessoa jurídica, 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” e será punida com a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais). O parágrafo único do citado artigo 33 prevê, ainda, que, nestes casos, não se aplica o disposto no art. 81 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ou seja, não é declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas - CNPJ.

Há quem defenda que, a infração tipificada no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, que tem como agente o importador ou exportador ostensivo, corresponderia materialmente àquela capitulada no art. 23, V e § 2º do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, de forma que não mais seria possível aplicar a pena de perdimento, ou a sua conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, àquele importador ou exportador que cedesse seu nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários.

Entendo, no entanto que a **pena pecuniária** prevista no art. 33 da Lei nº Lei nº 11.488, de 2007 veio apenas substituir a **pena não-pecuniária** de declaração de inaptidão, que era prevista para as hipóteses em que se verificasse a conduta de “ceder o nome para realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários”.

O parágrafo único do art. 33 da Lei nº 11.488 prevê que, a quem realiza a conduta prevista no *caput* deste artigo, não mais se aplica o disposto no artigo 81 da Lei nº 9.430, de 1996. Este último artigo trata exatamente declaração de inaptidão da pessoa jurídica no CNPJ:

“Lei nº 9.430/96



22

Art. 81. Poderá, ainda, ser declarada inapta, nos termos e condições definidos em ato do Ministro da Fazenda, a inscrição da pessoa jurídica que deixar de apresentar a declaração anual de imposto de renda em um ou mais exercícios e não for localizada no endereço informado à Secretaria da Receita Federal, bem como daquela que não exista de fato ” (grifei)

Fazendo uso da delegação contida no *caput* deste último artigo transcrito, a Receita Federal, no art. 37, III da Instrução Normativa SRF nº 200, de 13 de setembro de 2002 equiparou à inexistência de fato a cessão do nome da pessoa jurídica, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de terceiros, com vistas ao acobertamento de seus reais beneficiários:

“IN SRF nº 200/2002

Art. 37. Será considerada inexistente de fato a pessoa jurídica:

(...)

III - que tenha cedido seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de terceiros, com vistas ao acobertamento de seus reais beneficiários;”

Interpretando-se este dispositivo literalmente, seria suficiente que a pessoa jurídica cedesse seu nome uma única vez para que fosse declarada inapta.

Tratava-se de uma punição desproporcional à falta cometida e, além disso era uma pena decorrente de uma “ampliação” de alcance da lei, dada por uma Instrução Normativa, quando estabeleceu a presunção de inexistência de fato da pessoa jurídica a partir da constatação de que ela havia cedido seu nome para operações de comércio exterior. Tal presunção somente poderia ser estabelecida em uma lei, em sentido estrito e não em uma norma infralegal, pois pelo artigo 97, V, do CTN, somente a lei pode estabelecer a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas e a Instrução Normativa, através da presunção estabelecida, estaria cominando penalidade a uma conduta não apenada por lei.

O art. 33 da Lei nº 11.488/2007 veio, justamente, corrigir tal distorção. Não é por outra razão que a hipótese ali descrita é a mesma do inciso III art. 37 da IN SRF nº 200, de 2002. E o parágrafo único vem reforçar que não se pode mais, nestes casos, declarar a inaptidão da pessoa jurídica e sim aplicar-lhe uma penalidade pecuniária.

Estou convicto, portanto, que a pena pecuniária prevista no art. 33 da Lei nº Lei nº 11.488, de 2007 veio apenas substituir a pena não-pecuniária de declaração de inaptidão e não a pena de perdimento.

Tal convicção foi reforçada pelo art. 727 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 – Regulamento Aduaneiro, quando, ao regulamentar o art. 33 da Lei nº Lei nº 11.488, trouxe norma expressamente interpretativa no seu parágrafo 3º quando afirma que a aplicação da multa de 10% não prejudica a aplicação da pena de perdimento:

“Art 727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de


23

operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários.

(.)

§ 3º A multa de que trata este artigo não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas.”

De se concluir, portanto, que as infrações não são idênticas e nessa condição podem ser aplicadas, concomitantemente as penas a ela correspondentes. De fato, uma conduta é ceder o nome para uma operação de comércio exterior, outra conduta é participar de um esquema que vise, sistematicamente, a ocultar o verdadeiro adquirente de mercadorias estrangeiras, caracterizando a interposição fraudulenta.

Ante todo o exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO AOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS.**


Celso Lopes Pereira Neto