



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

Processo nº 12466.722043/2014-65
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-004.224 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de fevereiro de 2018
Matéria NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Recorrente SOSECAL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 08/05/2014

Interposição fraudulenta presumida

Real beneficiário da operação de comércio exterior não é o importador e este não comprovou a origem, disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos empregados na dita operação.

Aplica-se a multa do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, se os fatos ocorreram após sua edição ou, se antes do advento desta norma, a penalidade prevista para a infração do art. 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, em co-autoria com o real beneficiário, e ainda, declara-se a inaptidão da inscrição da pessoa jurídica no CNPJ - PARECER/CAT No. 1067/2009.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do Relator.

José Henrique Mauri - Presidente.

Valcir Gassen - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros José Henrique Mauri, Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Ari Vendramini, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte contra decisão consubstanciada no Acórdão nº 16-66.163 (fls. 161 a 199), de 26 de fevereiro de 2015, proferido pela 23ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – DRJ/SPO – que julgou, por maioria de votos, improcedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte.

Visando a elucidação do caso e a economia processual adoto e cito o relatório do Acórdão ora recorrido:

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 12/08/2014, em face do contribuinte em epígrafe, formalizando a exigência de multa proporcional ao valor aduaneiro, no valor de R\$ 9.327,60, em virtude dos fatos a seguir escritos.

A empresa em epígrafe não apresentou documentação que possibilite comprovar a origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos que demonstre o financiamento de suas importações, o que configura a presunção legal tipificada no § 2º, do artigo 23, do Decreto Lei nº 1.455/76 e por consequência a incidência da pena de perdimento.

Devido a impossibilidade de apreensão das mercadorias passíveis de perdimento, incidiu o disposto no § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de abril de 1976. Assim, foi lavrado o presente Auto de Infração para a exigência da multa equivalente ao valor aduaneiro.

Cientificado do auto de infração, pessoalmente, em 15/08/2014 (fls. 3), o contribuinte, protocolizou impugnação, tempestivamente em 02/09/2014, na forma do artigo 56 do Decreto no 7.574/2011, de fls. 97 à 135, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento.

O impugnante alegou que:

PRELIMINARMENTE

- DO INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO SEM MPF-F (MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - FISCALIZAÇÃO)

Com o simples compulsar do "Termo de Início da Ação Fiscal e Retenção de Mercadorias" e do "Termo de Intimação SAPEA nº 030/2014", podemos observar que estão alicerçados em suposto Registro de Procedimento Fiscal de número 201400272 do qual nunca foi dado conhecimento a ora impugnante, o que já gera a nulidade de todo o procedimento.

Ocorre que o Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização é o meio legal e adequado para dar início ao procedimento especial de fiscalização aduaneira, e conforme verificado, nem mesmo no auto de infração consta a indicação de seu número.

Transcreve trecho da Portaria Coana nº 33, de 16 de novembro de 2003.

A Receita Federal possui meios específicos e adequados para o desempenho das suas funções, de forma a preservar os direitos dos contribuintes, nestes termos a Portaria nº 3.014 da Secretaria da Receita Federal do Brasil, já prescrevia a necessidade de emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização.

Transcreve trecho da Portaria nº 3.014 da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Não podemos deixar de salientar que no caso sob exame não se tem notícias da expedição de Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização, sendo que a impugnante nunca tomou ciência do mesmo.

- DA AUSENCIA DE MOTIVAÇÃO E DE FUNDADA SUSPEITA

Com o compulsar do "Termo de Início da Ação Fiscal e Retenção de Mercadorias" e o "Termo de Intimação SAPEA nº 030/2014" não observamos em momento algum a indicação de fatos que levariam a uma fundada suspeita de ilegalidade punível com perdimento da mercadoria de forma a motivar a fiscalização.

Nos "Termo de Início da ação Fiscal e Retenção de Mercadorias" e o "Termo de Intimação SAPEA nº 030/2014", ou mesmo do MPF, não foi encontrado fato que pudesse ser interpretado como indício de ilegalidade que pudesse submeter a presente operação de importação ao procedimento especial de fiscalização, como pretende a autoridade fiscal.

Ocorre que o Decreto-lei 37 de 1966, recepcionado em nosso ordenamento como Lei Ordinária, que organiza os serviços aduaneiros em território nacional, é hialino ao explicitar que somente com fundada suspeita de ilegalidade a Receita Federal poderá adotar o procedimento especial de fiscalização.

Transcreve o artigo 53 do Decreto-Lei nº 37/66.

Da mesma forma o Regulamento Aduaneiro, Decreto 6759/2009, prescreve que para que uma mercadoria seja retida e submetida a processo de fiscalização devem estar presente, necessariamente fatos que embasem uma fundada suspeita de ilegalidade penalizada com perdimento de mercadoria.

Transcreve o artigo 793 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759/2009.

Junta textos da doutrina de Paulo Cesar Alves Rocha.

Junta textos da jurisprudência: (TRF-4 - AG: 25073 PR007.04.00.025073- 4); (TRF-4 - AG: 10564 PR 2008.04.00.010564-7).

Como já mencionado, o MPF-F é um instrumento de garantia do sujeito passivo que dá maior eficácia normativa ao Princípio do Devido Processo Legal. A inobservância de suas regras, a não demonstração clara e objetiva do que se pretende fiscalizar, bem como a não indicação do que teria gerado a fundada suspeita, vai de encontro ao Princípio do Devido Processo Legal, da Ampla Defesa e Contraditório.

Nesse sentido, é importante destacar que a autoridade fiscal deixa de apontar a fundada suspeita, ou motivar a fiscalização, e não demonstra, de forma objetiva, o objeto da fiscalização a ser executado no procedimento fiscal, o que acarreta a nulidade do procedimento fiscal.

- DA AUSENCIA DE ATRIBUIÇÃO DO AUDITOR FISCAL

Também podemos observar que até o presente momento, não foi apresentado ao contribuinte, o ato administrativo que delegou ao respeitável auditor atribuição para a execução do processo especial de fiscalização, devidamente assinado pelo Inspetor- Chefe, ou pelo Chefe do Sapea, quando houver ato de delegação de atribuição.

Para tanto, caberia ao titular da unidade da SRF emitir MPF-F determinando o início da ação fiscalizadora descrita na epígrafada Instrução Normativa, nomeando auditor para sua execução, ou até mesmo delegar esta atribuição ao Chefe do Sapea, o que não resta comprovado no caso em tela.

O presente caso trata-se de circunstância de competência específica do Auditor Fiscal da Receita Federal que, para atuar em objeto da IN 1.169, sempre estará na dependência de ato circunstanciado e especial, emanado pelo Inspetor-Chefe ou da COANA, nomeando um auditor federal para a execução do procedimento especial.

Nesse diapasão, já restou comprovada a necessidade de emissão de Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização, autorizando o procedimento especial de fiscalização e nomeando Auditor Fiscal para execução.

DO MÉRITO

- AUSÊNCIA DE PRESUNÇÃO LEGAL

Compulsando o presente auto de infração, podemos observar quando da descrição dos fatos e enquadramento legal que diz o respeitável auditor fiscal que estaria a impugnante incorrendo em ocultação do real comprador ou responsável pela importação.

Contudo, no caso em tela, para lastrear a referida multa, invocam a ocultação do real comprador e a presunção de dano ao erário com esteio no art. 23, inciso V e parágrafos 1º e 2º do Decreto-Lei 1.455/76.

Com a simples leitura dos dispositivos invocados fica claro que a presunção invocada não se subsume aos fatos narrados não podendo prosperar. A presunção está firmada no fato de não restar comprovado a origem dos recursos empregados na operação de importação, o que é de fácil comprovação.

Junta textos da doutrina de Heleno Tavares Torres.

Despreza o respeitável auditor fiscal que a Sosecal possui capital social integralizado no valor de R\$1.450.000,00 (um milhão, quatrocentos e cinquenta mil reais), e que no exercício de 2013 a empresa auferiu receita bruta operacional na monta de R\$24.375.538,29, fechando 2013, com um lucro líquido de R\$88.835,29, segundo Demonstrativo de Resultado (doc. 03). Também deixa de observar que segundo o balanço patrimonial (doc. 04) a empresa possui um ativo circulante de R\$9.770.376,12 no exercício de 2013, logo é insubsistente a fundamentação de ausência da capacidade financeira.

Também colacionado foram, em resposta aos quesitos 08, 14 e 15 da intimação 030/2014, comprovante de transferência eletrônica que comprova que os custos tributários foram arcados pela Sosecal, assim como, contrato de câmbio em nome da Sosecal que indica os dados bancários da Impugnante, comprovando a Disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

Nesta senda, não há que se dizer que não restou comprovada a origem dos recursos empregados na importação ou a sua efetiva transferência, estes restam comprovados pelos documentos ora colacionados jogando por terra a presunção suscitada.

Junta textos da jurisprudência: (TRF-4a R. - AC 2006.70.00.017664-7/PR – 2a T. - Rel. Des. Fed. Otávio Roberto Pamplona - DJe 13.06.2012 - p. 148)

Nesta feita, por mais este motivo, deve o auto de infração ser julgado improcedente, tendo em mente que a presunção legal invocada aos fundamentos do auto de infração não prospera em face da capacidade financeira da adquirente, efetiva comprovação da origem e transferência dos recursos.

- O AUTO DE INFRAÇÃO É INTEGRALMENTE BASEADO EM INDÍCIOS

A fiscalização faz inúmeras presunções consubstanciadas em fatos e alegações não comprovados e ignora justificativas apresentadas pela importadora, não logrando êxito na sua tarefa legal de provar aquilo que afirma.

Junta textos da jurisprudência administrativa: (DRJ-FNS - Ac. 07-10040 - Delegado da Receita Federal - J. 22. 06.2007); (CARF - Proc. 12466004106200426 - (320100496) - Rei. Cons. Adm. - J. 01.07.2010)

Junta textos da doutrina de Moacyr Amaral dos Santos.

Em virtude do princípio da verdade real, aplicável ao processo administrativo, a Administração deve provar suas alegações por meio de provas robustas, e não através de meras suposições que não demonstram qualquer correlação entre a conduta da importadora e a ser aplicada.

Junta textos da doutrina de Hugo de Brito Machado.

Portanto, tendo em vista que as alegações da RFB são baseadas apenas em suposições, sem o necessário arcabouço de provas, nem mesmo a prova do nexo de causalidade entre as condutas que esta visa penalizar e o caso concreto, não há como subsistir a imposição da pena de perdimento em questão.

Assim, ante o exposto, conclui-se que a autoridade fiscal não se desincumbiu do dever de demonstrar a ocorrência do fato, gerando a insubsistência da autuação.

- DA NÃO CARACTERIZAÇÃO DA OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE

Também não deve prosperar a alegação de ocultação do real adquirente.

Observe que em momento algum quis a Impugnante ocultar o real adquirente, pelo contrário, desde o início declara operação de importação por conta própria, ou seja, figura como importadora e adquirente, sendo que a respeitável autoridade aduaneira momento algum logrou êxito em comprovar que a empresa Sosecal S.A. não é a real adquirente das mercadorias.

A ocultação do suposto real adquirente significa manter recondito da relação obrigacional tributária, dolosamente, mediante o emprego de fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta de terceiros, o verdadeiro sujeito passivo, o que geralmente se opera atendendo aos seguintes requisitos:

- a) conluio entre as partes: acordo prévio entre o real beneficiário, geralmente o detentor do capital, e um terceiro sem capacidade econômico-financeira compatível com a operação de comércio exterior, que é utilizado para tentar fazer parecer às autoridades tributárias tratar-se do sujeito passivo quando não o é;
- b) o propósito de enganar terceiro ou fraudar a lei: o fim objetivado tentar enganar a ação fiscalizatória da RFB, ocultar o real beneficiário da operação de comércio exterior e suprimir ou não recolher os tributos devidos, com o fim de fraudar a legislação;
- c) a discordância consciente entre a vontade e a declaração: uma terceira pessoa conscientemente tenta encobrir a verdade, o real enquadramento tributário, o real sujeito passivo, mediante declaração falsa.

Ocorre que, no presente caso, nenhum destes requisitos restou demonstrado, ou até mesmo abordado, não havendo como os fatos narrados no auto de infração se subsumirem em ocultação, interposição, simulação ou fraude.

A definição do delito de interposição fraudulenta no dizer do legislador, corresponde: aquele em que alguém presta-se a intermediar negócio com recursos ou coisas que sabe ser produto de crime antecedente.

A esse delito foi atribuída uma qualificação de crime equivalente à receptação, como se vê do item 23 da mencionada Exposição de Motivos da Lei nº 9.613/98.

Portanto, a condição para aplicação da sanção é que a interposta pessoa saiba que os recursos financeiros empregados nas operações têm origem em um dos crimes antecedentes tipificados no artigo 19 da referida Lei.

Vale aduzir que nessa conduta o dolo é essencial, portanto, a intenção criminal há de restar comprovada.

Há de reconhecer-se que essa tipologia infracional - "interposição fraudulenta" - tipificada no inciso III, parágrafo primeiro, do art. 19 da Lei acima, exige um NEXO DE CAUSALIDADE entre a interposta pessoa e o crime antecedente. Sem essa vinculação, que há de ser dolosa, não poderá se configurar crime algum.

Junta textos da doutrina de Angela Sartori: (SARTORI, Angela, O delito de interposição fraudulenta de terceiros na importação e o real alcance da norma. COMEXDATA, <http://www.comexdata.com.br/index.php?PID=1000000501>)

Descabe, pois, nos termos de direito, aplicar a pena de perdimento, ou reter mercadorias a pretexto de que quaisquer outras hipotéticas infrações à legislação aduaneira pudessem configurar a referida interposição fraudulenta. Assim, uma suspeita de subfaturamento, por exemplo, não se sujeitaria a esse rito procedimental extremo, devendo solucionar-se pelo Acordo de Valoração Aduaneira.

Diante de todo o exposto, entendemos que a pena de perdimento aplicada aos casos de interposição fraudulenta e falsidade só insurge no mundo jurídico quando praticada com a finalidade de ocultar dinheiro ilícito, fruto de crime antecedente, nos termos do artigo 23 da Lei nº 9.613/1998.

- DA AUSENCIA DE DOLO E DE DANO AO ERÁRIO

Sabe-se que a pena de perdimento aplicada pela fiscalização requer a presença de expediente fraudulento ou de simulação (dolo/má-fé). No presente caso porém, não há qualquer referência a fraude ou simulação realizado pela Impugnante, entendendo a fiscalização apenas por ocultação do "real comprador" ou "responsáveis pela operação" meramente com base na variedade de produtos importados pela Impugnante.

Para a caracterização do delito punível com a medida mais grave, qual seja, a pena de perdimento, é necessária a clara visualização do dolo específico, ou seja, da consciência da prática do ato fraudulento visando a obtenção de vantagem que não seria auferida de outro modo, de maneira a se justificar sua prática.

A demonstração de má-fé ou dolo dos agentes envolvidos na operação é exigência.

Junta textos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça: (STJ, Relator: Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, Data de Julgamento: 08/10/2013, TI - PRIMEIRA TURMA); (STJ - AgRg no REsp: 1156417 SC 2009/0174658-2, Relator: Ministro SÉRGIO KUKINA, Data de Julgamento: 19/09/2013, TI - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 26/09/2013).

Cumpre ressaltar que a Impugnante possui plena capacidade econômica e financeira, como já demonstrado, para realizar as importações diretamente, não sendo necessária interposta pessoa de modo a realizar qualquer tipo de fraude.

Ainda que se aceitasse a possibilidade de uma participação em interposição fraudulenta, esta se daria com o objetivo, dolo, devidamente representado, qual seja,

ou a incapacidade financeira de custear a importação, o que não se verifica, ou ainda o afastamento das obrigações tributária dela devida, o que nunca ocorreu.

A Receita entende que a ocultação do real adquirente ou do encomendante tem o escopo de afastar as obrigações tributárias principais e acessórias do processo de importação. Contudo, tal afastamento nunca foi verificado visto que todas as obrigações fiscais foram cumpridas, não havendo nenhum dano ao erário decorrente da referida operação.

Nos casos em que a importação por encomenda não decorre de fraude comprovada, mas possui apenas interpretação controversa das relações comerciais existentes entre a importadora e terceiros, para se definir quem seria o efetivo destinatário das mercadorias, fica premente a necessidade de caráter objetivo para a aplicação de pena de perdimento, qual seja, o dano ao erário que nunca ocorreu.

O auto de infração impugnado em momento algum aponta, de forma específica e direta, qualquer prejuízo incorrido pelo Erário em relação aos fatos abrangidos na fiscalização e tampouco o dolo ou má-fé da impugnante. Nesse sentido, a autoridade aduaneira expõe os prejuízos que condutas desta natureza podem causar, mas deixa de relacionar, no caso concreto, qual o prejuízo resultante da importação fiscalizada.

Isto posto, a jurisprudência é uníssona em dizer que a pena de perdimento inexistente quando não existir dano ao Erário, ou, ainda, diante da ausência de provas sobre como o contribuinte se beneficiaria com o suposto ilícito, o que se subsume perfeitamente ao presente caso.

Junta textos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça: (STJ , Relator: Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, Data de Julgamento: 21/11/2006, T2 - SEGUNDA TURMA); (STJ , Relator: Ministro FRANCISCO PECANHA MARTINS, Data de Julgamento: 16/02/2006, T2 - SEGUNDA TURMA)

Deste modo conclui-se que, se não houve ocultação de qualquer sujeito envolvido na operação de importação, tampouco prejuízo ao erário, dolo ou má-fé da Impugnante, e sendo o caso de extrema dúvida a respeito das circunstâncias materiais do fato, da extensão de seus efeitos e da autoria, da imputabilidade e da punibilidade, há de ser afastada a penalidade de perdimento das mercadorias, visto que não foi caracterizada boa ou má-fé consubstanciada em dano ao Erário na operação em questão.

Repita-se: só há interposição fraudulenta se verificado o dolo em: 1) realizar operação a que não se tinha capacidade: 2) supressão de tributos. Reitera-se: NÃO HOUVE DANO AO ERÁRIO. Ora, se não foram verificadas nenhuma dessas hipóteses. COM QUE MOTIVO A AUTORA REALIZARIA A PRÁTICA DE OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE?!

A pena de perdimento almeja punir os intervenientes do comércio exterior brasileiro que dolosamente transgridam as normas aduaneiras que ocasionam dano ao Erário. Dessa forma, para que a mesma seja válida e justificadamente aplicada, faz-se necessária a comprovação de que o agente agiu dolosamente, bem como que o ato acarretou dano ao Erário.

Impende enfatizar que não foram apresentados pela autoridade aduaneira quaisquer fatos objetivos que apontem para ações dolosamente promovidas pela impugnante a fim de infringir as normas aduaneiras.

Por mais este fator, percebe-se que a atuação da impugnada é desmedida e totalmente contrária aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, considerada a total inexistência de elemento doloso por parte da impugnante.

Pelo contrário, pela apresentação dos documentos solicitados, atendimento a intimação fiscal e toda análise da operação só podemos concluir que não houve dolo.

- DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA

Conforme demonstrado nos tópicos anteriores, à ora Impugnante fora aplicada pena de multa em razão de supostos indícios de que estaria cedendo seu nome e de que haveria, interposição fraudulenta, sendo tal penalidade aplicada com base no disposto nos artigos 23, V, parágrafos 1º e 2º do DL 1.455/1976 e 33 da Lei 11.488/2007.

A fiscalização faz inúmeras presunções consubstanciadas em fatos e alegações não comprovados e ignora justificativas apresentadas pela importadora, não logrando êxito na sua tarefa legal de provar aquilo que afirma.

Interessante que os ditos indícios são as únicas "provas" colacionadas aos autos para tentar comprovar a suposta ocultação do real comprador, deixando de colacionar provas admitidas em direito.

Ora, a situação demandaria justamente o inverso: caberia ao Fisco demonstrar efetivamente a ocorrência da ocultação do real comprador, e a incapacidade financeira do importador. Repita-se, a aludida atividade vinculada não se mostra compatível com a dúvida.

Observe que em momento algum quis a Impugnante ocultar o real adquirente, pelo contrário, desde o início declara operação de importação por conta própria, ou seja, figura como importadora e adquirente, sendo que a respeitável autoridade aduaneira em momento algum logrou êxito em comprovar que a empresa Sosecal S.A. não é a real adquirente das mercadorias.

Desta feita, não há como prosperar a multa aplicada à empresa SOSECAL S.A., ora Impugnante, pois não houve comprovação que a Impugnante não é a real adquirente das mercadorias.

- DOS PEDIDOS

Por todo o exposto, pede e espera a Impugnante seja declarada a nulidade dos Autos de Infração, nos termos das preliminares arguidas, ou caso ultrapassadas, seja reconhecida insubsistência dos mesmos, bem como, em virtude das razões aqui expendidas.

Provará o alegado por todos os meios em direito admitidos, em especial pelos documentos em anexo, requerendo, desde já, com fulcro no art. 16, § 4º, "a" e § 5º do Decreto nº 70.235/72, a juntada posterior dos documentos necessários à comprovação do direito alegado que não estão sob sua guarda.

A decisão ora recorrida julgou improcedente o pedido do Contribuinte por maioria de votos, vencidos o relator Jorge Lima Abud e o julgador Renato Yoshikawa, com a designação da julgadora Tânia Regina Coutinho Lourenço para redação do voto vencedor.

Tendo em vista a decisão da DRJ/SPO negando a procedência da impugnação do Contribuinte, este ingressou com um Recurso Voluntário (fls. 207 a 236) visando modificar o Acórdão ora recorrido e julgar insubsistente o Auto de Infração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valcir Gassen

O Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte, em face da decisão consubstanciada no Acórdão nº 16-66.163, é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais, motivos pelo qual conheço.

O acórdão recorrido ficou assim ementado (fls. 161):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 08/05/2014

Interposição fraudulenta presumida

Real beneficiário da operação de comércio exterior não é o importador e este não comprovou a origem, disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos empregados na dita operação.

Aplica-se a multa do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, se os fatos ocorreram após sua edição ou, se antes do advento desta norma, a penalidade prevista para a infração do art. 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, em co-autoria com o real beneficiário, e ainda, declara-se a inaptidão da inscrição da pessoa jurídica no CNPJ - PARECER/CAT No. 1067/2009.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

De forma sucinta o que se discute nos autos é o fato de o beneficiário da operação de comércio exterior ser ou não o importador de fato e não haver a comprovação de origem, disponibilidade e a transferência dos recursos para realizar a referida operação. No Recurso Voluntário o Contribuinte reitera e reforça os argumentos já expostos quando da Impugnação.

A Fiscalização, por meio do Auto de Infração (fls. 3 a 5), entendeu que o Contribuinte cedeu o seu nome para acobertar os reais intervenientes ou beneficiários na operação de importação.

Salienta-se que no presente caso, quando da análise pela DRJ, julgou-se por maioria de votos improcedente o pedido do Contribuinte. Neste contexto, cita-se trechos do voto vencedor como razões para decidir por bem expressar os fatos e a subsunção destes à legislação aplicável (fls. 193 e seguintes):

Ao apreciar a impugnação o relator demonstrou sua convicção por meio dos seguintes argumentos:

Se o importador de fato, aquele que financia a importação não foi identificado – como é próprio da prática presumida da interposição fraudulenta de terceiros – não cabe a multa de 10% prevista no artigo 33 da Lei 11.488/2007, mas a declaração de inaptidão do CNPJ, prevista no artigo 81, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Sendo assim, o importador de fato poderá deixar de ter o seu CNPJ declarado inapto, na medida em que identificar para a fiscalização quem foi o financiador da importação, ou seja o sujeito passivo oculto (REAL COMPRADOR).

Assim, não se teria mais uma prática presumida, mas sim uma prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros. Isso a doutrina denomina de ‘denúncia premiada’ quando a interposta pessoa traz o sujeito passivo oculto (REAL COMPRADOR) para dividir consigo o pólo passivo da autuação referente à exigência da multa equivalente ao valor aduaneiro.

Portanto, incabível a infração por "cessão de nome" tipificada no artigo 33 da Lei nº 11.488/07 para o presente caso

Tendo em vista discordância de tal entendimento, algumas considerações devem ser tecidas para compreensão da conclusão prevalente.

Então, vejamos:

Muitas vezes a empresa prefere concentrar-se em sua atividade-fim, terceirizando as atividades-meio. Isso também ocorre no comércio exterior. Por vezes, uma empresa não-importadora precisa importar mercadorias, e recorre a outra, especialista na área.

Atualmente, há duas formas de terceirização das operações de comércio exterior reconhecidas e regulamentadas pela SRFB, sendo que ambas devem atender a determinadas condições previstas na legislação:

Importação por Conta e Ordem, e

Importação por Encomenda.

CARACTERÍSTICAS DA IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM

Na primeira, importação por conta e ordem, há o real adquirente e o importador.

A importação é feita pelo importador, por conta - o adquirente assume o custo da operação - e ordem - o adquirente toma as decisões. O importador, neste caso, é apenas um prestador de serviços.

CARACTERÍSTICAS DA IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA

Nesta operação, a importação é promovida por pessoa jurídica importadora, para revenda a outra - encomendante predeterminada. O importador aqui é um revendedor.

ESCOLHA ENTRE AS DUAS OPCÕES:

A empresa deve observar o tratamento tributário específico dessas operações e alguns cuidados especiais, a fim de não ser surpreendida por autuação ou até mesmo perdimento das mercadorias. Há diferença de custos entre ambas, além de diferentes efeitos e obrigações tributárias a que estão sujeitas essas duas operações, não só na esfera federal, mas também no âmbito estadual.

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM

INTRODUÇÃO:

Nesse tipo de operação, uma empresa – a **adquirente** -, interessada em uma determinada mercadoria, contrata uma prestadora de serviços – a **importadora por conta e ordem** – para que esta, utilizando os recursos originários da contratante (quem suporta o custo da operação é a adquirente), providencie, entre outros, o despacho de importação da mercadoria em nome da empresa adquirente.

(...)

O QUE É A IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM ?

Nela, quem importa de fato é a adquirente, pois é a mandante da importação, aquela que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional. Faz isso por meio da **interposta pessoa** (a importadora por conta e ordem), que é mera mandatária da adquirente. Mesmo que a importadora, além de executar o despacho de importação, também intermedie o negócio no exterior, contrate transporte, seguro, etc.

É a adquirente que pactua a compra internacional e dispõe de capacidade econômica para o pagamento, pela via cambial, da importação. A operação cambial para pagamento de uma importação por conta e ordem pode ser realizada em nome da importadora ou da adquirente, tanto faz (diferente do caso de importação por encomenda).

A importadora por conta e ordem pode, inclusive, fechar o câmbio em seu nome, o que não muda o fato de que a mercadoria é do adquirente.

Dessa forma, mesmo que a importadora por conta e ordem efetue os pagamentos ao fornecedor estrangeiro, antecipados ou não, isso não muda o fato de que a operação ocorre efetivamente entre o exportador estrangeiro e a empresa adquirente, pois dela se originam os recursos financeiros.

REQUISITOS, CONDIÇÕES E OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS:

(...)

CUIDADOS ESPECIAIS:

Na importação por conta e ordem de terceiro, o fato do importador, na qualidade de mandatário do adquirente, registrar a DI em seu nome, não caracteriza uma operação própria, mas, sim, por ordem do adquirente, do mandante, que o contratou para tal fim.

Ainda que o importador recolha os tributos incidentes na importação, ou venha a efetuar pagamentos ao fornecedor estrangeiro, com recursos financeiros fornecidos pelo adquirente (como adiantamento ou acerto de contas) para a operação contratada, a empresa contratante é a real adquirente das mercadorias importadas e não a empresa contratada, que é, nesse caso, uma mera prestadora de serviços.

Embora seja a importadora que promova o despacho de importação em seu nome e efetue o recolhimento dos tributos incidentes sobre a importação de mercadorias (II, IPI, COFINS-importação, PIS/PASEP-importação e CIDE-combustíveis), é a adquirente – a mandante da operação de importação – aquela que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional.

Conseqüentemente, embora o importador seja o contribuinte dos tributos federais incidentes sobre as importações, o adquirente das mercadorias é responsável solidário pelo recolhimento desses tributos, seja porque ambos têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador dos tributos, seja por previsão expressa de lei. (vide arts. 124, I e II da Lei no 5.172, de 1966 – CTN; arts. 103, I, e 105, III, do Decreto no 4.543, de 2002; arts. 5º, I, e 6º, I, da Lei no 10.865, de 2004; e arts. 2º e 11 da Lei no 10.336, de 2001).

Ocultação do real adquirente – Interposição fraudulenta de terceiros:

A caracterização de indícios de irregularidades nesse tipo de operação autoriza a aplicação de procedimentos especiais de controle, previstos na IN SRF n. 52, de 2001, na IN SRF n. 206, de 2002, assim como na IN SRF 228/02, podendo a mercadoria permanecer retida por até 180 dias, para execução do correspondente procedimento de fiscalização, visando a apurar as eventuais irregularidades ocorridas.

A ocultação do real adquirente na importação, mediante fraude ou simulação, além de acarretar o perdimento da mercadoria, tem sérias implicações perante a legislação de valoração aduaneira, porque pode ocultar transações entre pessoas relacionadas –

que têm tratamento normativo distinto – e do Imposto de Renda, relativamente aos preços de transferência.

Dispõem ainda os artigos 59 e 60 da Lei n. 10.637/2002 que se presume fraudulenta a interposição de terceiros em operação de comércio exterior quando não comprovada a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados, sujeitando a mercadoria à pena de perdimento e o importador à declaração de inaptidão de sua inscrição.

Alegações da autoridade fiscal para a autuação

PRESUNÇÃO LEGAL DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA E DA CESSÃO DE NOME

A Declaração de Importação nº 14/0873570-0 foi selecionada para o canal cinza de conferência aduaneira pela Coordenação-Geral de Administração Aduaneira – Coana.

Essa seleção é decorrente de fortes evidências e também da constatação de indícios da ocorrência de ocultação do real comprador das mercadorias ou responsável pela operação de importação em outra DI anteriormente registrada pela Sosecal.

A parametrização para o canal cinza implica na seleção da DI para submissão ao procedimento especial de controle aduaneiro previsto na IN RFB 1169/11 para apuração dos elementos indiciários de fraude e que são puníveis com a pena de perdimento das mercadorias objeto de infrações à legislação aduaneira.

Atuando na DI 14/0873570-0 como adquirente das mercadorias, a Sosecal S/A é que deve dispor dos recursos necessários à realização dessa operação de importação.

Analisando as operações de importação realizadas anteriormente pela Sosecal S/A foi constatado que essa empresa realizou a nacionalização de uma grande variedade de produtos. Essa diversidade de produtos exigiria um grupo de empregados significativo tanto para o gerenciamento dos diferentes fornecedores das mercadorias no exterior quanto para a distribuição dos produtos no mercado nacional, porém, foi verificado que a Sosecal S/A informou à RFB ter um quadro de funcionários composto de apenas quatro empregados.

Esse fato revela mais um indício da ocorrência de ocultação do real comprador das mercadorias ou do responsável pela operação de importação nas DI registradas em nome da Sosecal S/A.

Assim, lavrou-se o auto de infração para exigência da multa prevista no art. 33 da Lei nº. 11.488, de 2007.

Nesse sentido, encontra-se o PARECER PGFN/CAT Nº 1067/2009, que trata do assunto em pauta e sustenta a presente autuação:

Ementa: CNPJ. Declaração de inaptidão da inscrição de pessoa jurídica neste cadastro. Hipótese de interposição fraudulenta na importação/exportação. Art. 81 da Lei no 9.430, de 1996 e art. 33 e parágrafo único da Lei no 11.488, de 2007. Inexistência de fundamento para retroação desta última norma. Não caracterização de pena ou sanção. CTN, art. 106, II, “c”.

(...)

III – CONCLUSÃO.

54. *A conclusão é:*

*a) houve interposição fraudulenta presumida, ou seja, o real beneficiário da operação de comércio exterior não é o importador/exportador e este não comprovou a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos empregados na dita operação: aplica-se a multa do **art. 33 da Lei no 11.488, de 2007**, se os fatos ocorreram após sua edição, ou, se antes do advento desta norma, a penalidade prevista para a infração do **art. 23, inciso V, do Decreto-lei no 1.455, de 1976**, em co-autoria com o real beneficiário, e, ainda, declara-se a inaptidão da inscrição da pessoa jurídica no CNPJ;*

*b) se houve interposição fraudulenta e o importador/exportador ostensivo comprovou a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos empregados na dita operação: aplica-se a multa do **art. 33 da Lei no 11.488, de 2007**, se os fatos ocorreram após sua edição, sem declaração da inaptidão no CNPJ, ou, se antes do advento desta norma, incide a penalidade prevista para a infração do **art. 23, inciso V, do Decreto-lei no 1.455, de 1976**, em co-autoria com o real beneficiário e, caso se trate de inexistência de fato, a declaração da inaptidão da inscrição do contribuinte no CNPJ.*

55. São estas as considerações que submeto à apreciação de Vossa Senhoria, propondo seja remetido o processo à Unidade consultante, para ciência deste parecer.

56. Outrossim, é recomendável que a orientação em comento seja adotada uniformemente no âmbito desta Procuradoria-Geral e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, diante do que se sugere à remessa de cópia deste Parecer àquela Secretaria e às Unidades da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Assim, se o real beneficiário da operação de comércio exterior não é o importador e este não comprovou a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos empregados na dita operação, aplica-se a multa do **art. 33 da Lei no 11.488, de 2007, se os fatos ocorreram após sua edição.**

Por todo o exposto, julgo improcedente a impugnação constante do presente processo.

Com o exposto, de acordo com os autos do processo e a legislação aplicável ao caso, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte.

Valcir Gassen - Relator

Processo nº 12466.722043/2014-65
Acórdão n.º **3301-004.224**

S3-C3T1
Fl. 273
