



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

Processo n° 12466.722735/2013-22
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-003.095 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de junho de 2016
Matéria MULTA - CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO
Recorrente AST COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 16/01/2009 a 17/10/2011

NULIDADE DO LANÇAMENTO. MOTIVAÇÃO. ARGUIÇÃO DE OFENSA AO CONTRADITÓRIO. DESCABIMENTO.

O auto de infração deve-se ter como premissa indelével a necessidade de atendimento aos requisitos mínimos de formação válida do ato administrativo fiscal, requisitos estes expressamente determinados pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional, e artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72. Estando o Auto de Infração devidamente motivado, contendo a descrição dos fatos e a fundamentação jurídica, referentes a todas as infrações, não há falar em ofensa aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. AUSÊNCIA DE RECURSO.

Com relação ao responsável solidário, transcorreu e se esgotou, sem manifestação, o prazo legal para a apresentação de seu recurso voluntário e documentação probatória pertinente, extingui-se o direito de o interessado omisso fazê-lo em outro momento processual.

Todavia, havendo pluralidade de sujeitos passivos, a impugnação tempestiva apresentada por qualquer um deles, não versando exclusivamente sobre o vínculo de responsabilidade, suspende a exigibilidade do crédito tributário em relação a todos os autuados.

IMPORTAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS NA IMPORTAÇÃO. FALSIDADE IDEOLÓGICA.

A modalidade de importação denominada “para revenda a encomendante predeterminado”, de que trata o art. 11 da Lei nº 11.281, de 2006, não admite adiantamento de recursos ao importador. Declarada pelo importador, na DI, que se cuida dessa modalidade, quando na realidade se provou que se trata de importação por conta e ordem de terceiro, resta configurada a infração do art. 23, V, do Decreto-lei nº 1.544, de 1976.

IMPORTAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MULTA EQUIVALENTE VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.

Não sendo possível a aplicação da pena de perdimento, em razão das mercadorias já terem sido dadas a consumo ou por qualquer outro motivo, cabível a aplicação da multa de conversão da pena de perdimento, prevista no art. 23, § 3º, do Decreto Lei nº 1.455/76.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NA IMPORTAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Responde pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie, bem como o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento aos recursos voluntários, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Antônio Carlos Atulim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Antônio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Carlos Augusto Daniel Neto, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

Trata-se de Processo Administrativo Fiscal, no qual as autoridades Aduaneiras, por meio de Auto de Infração (fls. 01 a 64 e documentos anexados), constituíram crédito tributário em face do contribuinte (importador) AST COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA. (doravante denominada de **AST**), inscrito no CNPJ nº 32.393.589/0001-21, sendo ainda considerado na autuação, como responsável solidário (adquirente das mercadorias) o contribuinte ENDO MEDICAL RIO COMERCIAL LTDA (doravante denominada de **ENDO MEDICAL**), inscrito no CNPJ nº 04.713.666/0001-48.

A Autuação contempla **dois tipos de infração** que indica como sendo praticados pelo contribuinte e responsável em tela: a Interposição Fraudulenta e a Falsidade Ideológica em operações de comércio exterior.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório objeto da decisão recorrida, de nº 08-29.791, prolatada pela 7ª Turma da DRJ em Fortaleza (CE), a seguir transcrito na sua integralidade (fls. 5.892/5.920):

"(...) O Auto de Infração

Nos termos da autuação fiscal e dos documentos que instruem o processo, expõem as Autoridades Aduaneiras que a subscreveram, em apertada síntese, que:

1. O procedimento fiscal em questão foi iniciado em 14/08/2012, com diligência no estabelecimento da empresa, quando, na forma do TERMO DE DILIGÊNCIA RETENÇÃO DE DOCUMENTOS E INTIMAÇÃO 2012-00282-001 (fls. 85 a 88), foram retidos diversos documentos e a empresa intimada, para, no prazo de 20 (vinte) dias, apresentar outros elementos e prestar esclarecimentos. A intimação foi prorrogada em 03/09/2012 para atendimento até o dia 10/09/2012, quando foi atendida apenas parcialmente (fl. 89 a 112).

2. Que na verificação dos documentos retidos e apresentados, foram identificados diversos indícios que motivaram o Relatório SEFIA 2011-00282-01, com a proposta, acatada, de inclusão da empresa em procedimentos especiais de fiscalização nos termos da IN 228/2002 (fls. 113 a 115). A empresa foi incluída em procedimentos especiais de fiscalização em 05/10/2012, conforme constou no TERMO DE INICIO DE AÇÃO FISCAL E INTIMAÇÃO SEFIA-2012-000433-001 (fls. 116 e 117). A intimação constante do Termo de Início passou a ser atendida de forma parcial, com diversas prorrogações e até a data DA AUTUAÇÃO não restou atendida de forma completa, inclusive no que se refere à comprovação da sua condição financeira para atuar no comércio exterior.

3. Que nos procedimentos, de que trata o Auto de Infração, essa mesma empresa registrou e desembarçou diversas mercadorias, acobertadas pelas DIs relacionadas (fls. 377 a 380), simulando ser operação para encomendante pré-determinado, entretanto restou provado que as importações foram por conta e ordem de terceiros, a adquirente adiantou praticamente todos os valores para que a AST fizesse frente aos pagamentos dos impostos, cambio e demais despesas. Em todas as operações de importação, representadas pelas DIs que seguem relacionadas, a empresa adquirente, ENDO MEDICAL RIO COMERCIAL LTDA – CNPJ 04.713.666/0001-48, com sede na cidade do Rio de Janeiro/RJ, também identificada como ENDO RIO, comprou por sua conta e ordem, as mercadorias envolvidas, diretamente das exportadoras relacionadas.

4. Que a ENDO RIO (REAL IMPORTADORA) foi a que acertou as condições do contrato de compra e venda, preços efetivos, formas de pagamento etc., que representa a operação real, aquela que os intervenientes intentam ocultar. Acertadas as condições, as mercadorias foram embarcadas consignadas à AST (revestida da qualidade de IMPORTADORA), que registrou

as DIs obedecendo aos valores constantes nas faturas internacionais apresentadas. Não há que se falar de compra e venda por intermédio da AST, o fato é que a ENDO RIO compra as mercadorias no exterior, por sua conta e ordem, sendo a atividade da AST, unicamente, a prestação de serviços para a nacionalização das mercadorias. Assim, não é paga pela venda das mercadorias, mas recebe adiantamentos para cumprir com os gastos necessários para o desembaraço das mercadorias e pagamento do câmbio ao exterior.

5. Que nas próprias faturas internacionais apresentadas no despacho aduaneiro, há inscrições que demonstram de forma muito clara que a compra das mercadorias foi efetuada pela ENDO RIO (vide relação das faturas e inscrição do nome da ENDO RIO às fls. 06 a 11).

6. Que essa prática de simulação na sistemática da operação de importação, com intuito de manter oculta a verdadeira importadora (não constou na DI ou qualquer outro documento apresentado no despacho), é infração identificada como interposição fraudulenta de terceiros, além da evidente utilização de documento com falsidade ideológica. Essas duas infrações motivam a proposição da pena de perdimento, nestes casos, vez que as mercadorias já foram encaminhadas a consumo, a pena passa a ser multa de 100% do valor aduaneiro das mercadorias. As mercadorias envolvidas foram declaradas como compradas pela AST das empresas exportadoras, na seqüência esses bens foram nacionalizados pela AST, com recursos adiantados pela real adquirente.

7. Relaciona a Fiscalização as Declarações de Importação envolvidas neste procedimento (relação às fls. 12 a 17), destacando que as datas de desembaraço, das notas fiscais de entradas e saída, que são praticamente iguais, sendo estes, conforme afirma, indícios claros de que as mercadorias, quando internadas, já tinham endereço certo para entrega e que nunca foram compradas ou vendidas pela AST, sendo a sua atuação a prestação de serviços na internação, nacionalização e encaminhamento das mercadorias à verdadeira compradora (REAL IMPORTADORA), a ENDO RIO.

8. Demonstra a ocorrência de depósitos que sempre acontecem em datas próximas ao registro da DI e ao pagamento ao exterior, que configuram adiantamentos feitos para cobrir as despesas com os impostos, aquelas pagas nas manipulações iniciais das mercadorias e do câmbio ao exterior (v. relação de pagamentos às fls. 18 a 23).

9. Aponta a atuação falta de condição financeira da AST para atuar no comércio internacional, o que, conforme afirma, é evidenciado por necessitar de adiantamentos dos adquirentes para cumprir com os compromissos de nacionalização de importações que registra como sendo por encomenda e conta e risco próprio. Além disso, frisa o seguinte fato: o procedimento adotado no aumento do Capital Social feito em 2006, quando passou de R\$ 100.000,00 para R\$ 755.000,00.

Tal aumento – assevera a autuação – que a AST justificou como sendo com aquisição de imóvel rural, foi feito para demonstrar capacidade de pagamento (fls. 135). No entanto, o aumento de Capital mencionado não altera a condição financeira da empresa, pois o imóvel foi comprado pela própria AST, em 24/05/2006, por R\$ 87.360,00 (fls. 125 a 128), e esse valor naturalmente foi pago e diminuiu o saldo das disponibilidades; em seguida, o mesmo Imóvel foi reavaliado em R\$ 655.000,00, com base em Laudo (fls. 129 a 131),

emitido em 17/04/2006, que sequer foi registrado em cartório, e o saldo dessa reserva de reavaliação foi, no mesmo ano, utilizado para aumentar o Capital da empresa. Assim temos que o Aumento do Capital, que seguiu formalizado na 21ª Alteração do Contrato Social, foi feito de forma gráfica e SIMULADA, sem afetar a situação financeira da empresa (fls. 136 a 138).

10. O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), por ordenamento constitucional, é um tributo de incidência não-cumulativa, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (CF/88, art. 153, § 3º, inciso II). Os adquirentes de mercadoria estrangeira, no caso da importação, realizada por sua conta e ordem, por meio de pessoa jurídica importadora, são estabelecimentos equiparados a industrial, cujas empresas estão obrigadas a todos os procedimentos de registro e apuração, inclusive as acessórias, próprias desse imposto (Regulamento do IPI Decreto no 4.544/02 Art. 9º Inciso IX). O mesmo ocorre com os estabelecimentos que adquirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda, nos termos da Lei 11.281/06, Art. 13. A hipótese de o adquirente ou o encomendante da mercadoria permanecer oculto, não se apresentando à fiscalização nos termos da IN SRF no 225/02 ou da IN SRF no 634/06, embora se configurando como uma fraude tendente a não caracterizar a ocorrência do fato gerador, não afasta sua condição de contribuinte do IPI.

11. Enumera, ao final, constatações que – conforme afirma –, além de reforçar os demais indícios e provas, sustentam os entendimentos fiscais e fundamentam a autuação, tanto no que refere à prática da infração identificada como Interposição Fraudulenta como da infração identificada na utilização de documento ideologicamente falso: a) As mercadorias envolvidas nos processos em comento, que tem itens muito específicos, necessitam de boa estrutura comercial e de distribuição, para a comercialização, incoerente com a atividade da empresa importadora, agindo por conta e risco próprio, pois em sua estrutura não tem departamento de compra e/ou venda, e por esse motivo não tem estrutura suficiente para atuar na forma simulada, esse indício de que a AST atua por conta e ordem de terceiros foi comprovado com a identificação de quem comprou e quem arcou com os custos das importações em análise. b) Assim, considerando as especialidades das mercadorias envolvidas, se torna evidente que a compra no exterior não foi feita pela AST, que atua basicamente na prestação de serviços e

nacionalização de mercadorias não demonstrando estrutura suficiente para administrar esses procedimentos. c) As importações em questão foram registradas pela AST nas sistemáticas de importação para encomendante pré-determinado, as notas fiscais de venda registraram como adquirente a empresa ENDO RIO. d) As datas de registro, desembaraço, entrada das mercadorias na AST e da venda, são muito próximas, o que demonstra que as mercadorias simplesmente passaram pela importadora e foram repassadas para a compradora. e) Destacamos as Faturas Internacionais que indicam de forma clara, no endereçamento "Sold To – ENDOMEDICAL NORDESTE COMERCIAL LTDA", e no quadro "Your Order Number" o número do pedido feito pela ENDO RIO, conforme o quadro das folhas 07 a 11. f) Nos registros contábeis da empresa AST, constaram praticamente todos os adiantamentos feitos pela empresa ENDO RIO. Os pagamentos estão relacionados no quadro das folhas 18 a 23. g) Em todo esse esquema montado, destaca-se a participação da empresa AST, que, por não ter condições de operar no comércio exterior por conta e risco próprio ou encomenda (fls. 23 a 27), optou pelo procedimento irregular para continuar se aproveitando do benefício financeiro do FUNDAP.

Com base nos fatos narrados, foi lavrado o Auto de Infração ora em exame, do qual os impugnantes, conforme se verifica à fl. 3876, apresentaram impugnações tempestivas. Foi ainda lavrada Representação Fiscal para Fins Penais, formalizada nos autos do processo administrativo nº 12466.722734/2013-88.

As Impugnações

O contribuinte AST COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA. apresentou sua impugnação às fls. 3759 a 3765, e anexos, na qual alega, em apertado resumo:

1. Sob o título "Da capacidade financeira da empresa autuada e da inexistência de interposição fraudulenta", aduz que a empresa possuía um capital social de R\$ 755.000,00 (setecentos e cinquenta e cinco mil reais) desde 25.10.2006, conforme demonstra o Laudo de fls. 129/131 e a 21.^a Alteração Contratual; e que é impossível sustentar a acusação da incapacidade financeira da recorrente, o que culmina na impossibilidade de atribuir a ela, a infração de interposição fraudulenta apontada pela fiscalização.

2. Que não existiu nenhuma adulteração ou falsificação; que não há nos autos sequer o apontamento de qual documento teria sido falsificado ou adulterado; e que portanto houve violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa, já que, sem apontar especificadamente qual documentação foi alterada ou falsificada, impede a fiscalização que a requerida promova sua defesa de forma ampla.

3. Que se cuida de empresa sólida, cumpridora de suas obrigações, que sempre atuou no mercado nacional, e que não atuou com dolo. Por tudo o que expõe, requer seja declarado insubsistente, por nulo, o Auto de Infração.

O contribuinte ENDO MEDICAL RIO COMERCIAL LTDA., autuado na qualidade de RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO, apresentou sua impugnação, às fls. 3783 a 3832, e anexos, na qual alega, em resumo:

1. Que é empresa constituída há mais de dez anos; sediada no Rio de Janeiro; que atua no ramo de “comércio atacadista de instrumentos e materiais para uso médico, cirúrgico, hospitalar e de laboratórios”;

que tais operações e mercadorias são isentas do IPI e do ICMS.

2. Que a Impugnante formalizou, em 26.10.2006, com a empresa AST COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 32.393.589/0001-21 e com sede no Espírito Santo, contrato de importação por encomenda, tendo sido rigorosamente cumpridas todas as regras previstas na legislação, especialmente no que tange à prévia habilitação no RADAR, prévia vinculação dos CNPJs perante a autoridade aduaneira de jurisdição da Impugnante, recolhimento dos tributos, informação à aduana da existência de cliente pré-determinado, etc.

3. Que sob a vigência deste contrato, a empresa AST, no período de 01/2009 à 12/2011, comprou no exterior e revendeu para a Impugnante as mercadorias descritas nas 173 Declarações de Importação abaixo relacionadas (objeto dos autos), todas devidamente desembaraçadas após passar pela fiscalização, inclusive pertinente ao canal vermelho de parametrização (realização da análise documental e da verificação física da mercadoria).

4. Que a Impugnante optou por comercializar no Brasil, instrumentos e materiais, para uso médico, cirúrgico, hospitalar e de laboratórios, também IMPORTADOS, sendo que por não ter experiência em comércio internacional, optou por encomendar a importação destas mercadorias de outra empresa, a AST, que tinha credibilidade reconhecida no mercado; que após receber o pedido de compra (encomenda), a AST comprou as mercadorias no exterior (câmbio a prazo, conforme foi possível verificar na autuação) e as revendeu para a Impugnante, após a nacionalização.

5. Que o Termo de Intimação recebido pela Impugnante, que requisitou informações contábeis, fiscais, financeiras, operacionais e comerciais relativas aos últimos cinco anos de atividade (2009 a 2012), estabeleceu que seria considerado como atendido, no prazo de 20 dias, na data de recebimento dos documentos pela Alfândega do Porto de Vitória, o que se afigurou ilegal, por contrariar o enunciado no Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 19, de 26/05/97, cujo fundamento de validade está no Decreto de 15 de abril de 1991 e na Portaria n.º 12/1982, do Ministério Extraordinário para a Desburocratização, que considera atendido o prazo dos expedientes enviados à Secretaria da Receita Federal, na data da postagem; que requereu a dilação do citado prazo, por

exíguo; que a Impugnante, em marco de 2013, questionou formalmente os Auditores-Fiscais se teria sido observado o enunciado no artigo 6o, §§ 4o, 5o e 6o, da Portaria RFB nº 3.014/11, tendo em vista não se submeter, diretamente, à jurisdição da Alfândega de Vitória; que não obteve resposta e reiterou o requerimento; que este último também não foi respondido.

6. Argumenta que os documentos solicitados têm por objeto tudo o que foi comprado e revendido pela Impugnante durante cinco anos, ou seja, trata-se de um volume imenso de documentos (dezenas de caixas), e que embora a legislação prescreva ser da competência da Receita Federal do Rio de Janeiro, a Alfândega de Vitória, de forma abusiva, ilegal e sem razoabilidade (considerando o alto custo com transporte aéreo), solicitou fossem entregues no Estado do Espírito Santo. Que em função disso, enviou nova petição indagando se os documentos deveriam ser entregues em Vitória ou no Rio de Janeiro; e que tais petições não foram respondidas.

7. Que foi aplicada a penalidade mais violenta existente no ordenamento jurídico brasileiro, qual seja, de perdimento de bens, com acusação criminal, em razão das importações terem sido declaradas como sendo POR ENCOMENDA e o fisco ter entendido que o mero adiantamento das despesas que incorrem no despacho de importação, pela encomendante (no caso, Impugnante), caracteriza IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM.

8. Que não ocorreu qualquer irregularidade no que tange ao recolhimento dos tributos bem como mínima fuga ao controle aduaneiro (já que ambas estão habilitadas no RADAR, informaram a existência da relação jurídica existente entre as empresa ao fisco e se submeteram regularmente à legislação tributária e controle aduaneiro), sendo que a AST passou a exigir o adiantamento das despesas da Impugnante, como alternativa equivocada para a GARANTIA prevista na Cláusula 5.1, do Contrato de Importação, cujo conteúdo sempre foi de conhecimento do fisco.

9. Que EM NENHUM MOMENTO a Importadora exigiu o pagamento antecipado das mercadorias pela Impugnante, o que poderia caracterizar a modalidade por conta e ordem, na forma do artigo 5o, da IN n.º 225/2002. E que TODOS OS PAGAMENTOS foram feitos pela Impugnante após a emissão da Nota Fiscal de venda pela importadora AST, nos exatos termos da modalidade IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA.

10. Que em nenhum momento foi lavrado o Auto de Perdimento das mercadorias, bem como a Impugnante também não foi intimada para que fossem apresentadas as mercadorias (algumas em estoque) no intuito de viabilizar a execução da pena de perdimento ou.

minimamente, possibilitar a lavratura do Auto de Multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias.

11. Que novamente de forma ILEGAL, os Auditores-Fiscais da

18699) e Adriano Lima Correa (Matrícula 19636), optaram por enviar à Impugnante apenas o Auto de Infração e o Termo de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, razão pela qual, até o presente momento, a Impugnante não teve acesso aos anexos contendo os diversos documentos mencionados na autuação e que fundamentaram sua lavratura.

12. Que há nulidade do procedimento fiscal em virtude da incompetência da Alfândega do Porto de Vitória. Para sustentar a tese, invoca o artigo 6º, §§ 4o, 5o e 6o, da Portaria RFB nº 3.014/11. Isto porque, conforme alega, não houve prévia autorização do Coordenador-Geral de Fiscalização ou do Coordenador-Geral de Administração Aduaneira, precedida de manifestação da Superintendência que jurisdiciona a Impugnante, razão pela qual O AUTO DE INFRAÇÃO PADECE DE INSANÁVEL NULIDADE, a teor do que prescreve o artigo 59, incisos I e II, do Decreto n.º 70.235/72, combinado com artigo 53, da Lei n.º 9.784/99.

13. Que há nulidade do procedimento em razão da ausência de participação da Impugnante no procedimento de fiscalização pois, conforme alega, todo o processo de fiscalização foi conduzido sem permitir que fossem prestados as informações e documentos pertinentes (na medida em que ignorou as duas petições protocolizadas questionando o cumprimento da regra de competência - tópico II. 1, desta impugnação), optando por incluir a referida empresa na condição de co-rresponsável, apenas quando da lavratura do Auto de Infração. E que, além disso, após a lavratura do Auto de Infração, não foi entregue à Impugnante a cópia dos documentos que fundamentaram a autuação, o que por si só já exige o cancelamento da autuação diante do cerceamento do direito de defesa.

14. No mérito, alega nulidade da autuação por pela não Ocorrência da Ocultação da Real Adquirente, da Sonegação de Tributos ou Evasão ao Controle Aduaneiro. Nessa linha, afirma que a suposta infração praticada não pode ser apenada com a multa em pauta, por não haver sido comprovado o elemento dolo, que, conforme alega, é essencial para a tipificação da infração. E conclui ao afirmar que Inexiste infração quando o ato é praticado com boa-fé, e que este é o caso dos autos. Afirma, ainda, que: “Não existe nos autos, qualquer PROVA, ainda que indiciária, de que a Impugnante optou conscientemente pela modalidade POR ENCOMENDA com intuito fraudulento ou que poderia obter, sequer minimamente, qualquer vantagem com isto”.

15. Assevera ainda, no que tange ao mérito de sua defesa, que a Impugnante e a importadora regularmente obtiveram prévia habilitação no RADAR, se submetendo, assim, ao controle aduaneiro; que a Impugnante e a importadora regularmente celebraram um contrato de importação para cliente pré-determinado, sob a modalidade por encomenda, sendo que a Impugnante, nos exatos da legislação, apresentou cópia deste contrato à Alfândega de sua jurisdição; que Todas as

Declarações de Importação foram registradas pela importadora, com a informação incontroversa de que se tratava de uma importação para cliente pré-determinada (no caso, a Impugnante); que no caso dos autos, se afigurou irrelevante, para fins tributários e aduaneiros, a classificação das importações nas modalidades por conta e ordem ou por encomenda, principalmente considerando a isenção do IPI e do ICMS; que o único fato caracterizado como irregular e que está comprovado nos autos consiste no recebimento do adiantamento, pela importadora, das despesas pertinentes ao despacho aduaneiro, operacionalizada pela importadora a título de garantia, na forma da cláusula 5.1, do Contrato de Importação por Encomenda devidamente analisado e aceito pela Alfândega do Rio de Janeiro, por força do artigo 2º, da IN 634/2006 (vide página 40 da Impugnação – fl. 3818 do e-processo).

16. Que, em relação aos pagamentos efetuados pela Impugnante, conforme se denota dos autos, de forma inteligente a importadora, aparentemente, vendia à vista no mercado interno, mas pagava o fornecedor internacional a prazo. E considerando se tratarem de relações jurídicas independentes, esta sistemática não altera o fato de que em momento algum a Impugnante pagou pela compra das mercadorias ANTES da importadora emitir a nota fiscal de venda, para o fim de restar caracterizada a antecipação dos recursos utilizados para a importação, na forma do artigo 5º, da IN n.º 225/2002. E que a ocorrência de quaisquer vantagens e infrações dolosas são meras ilações que constaram da autuação fiscal. Que o fato, no máximo, poderia ser caracterizado como erro das empresas no que tange à modalidade de importação (declarando ser por encomenda quando deveriam tê-lo feito ser por conta e ordem), o que, em hipótese alguma, pode ser qualificada como Interposição Fraudulenta; e que nessa hipótese, no máximo, poderia, em tese, ser objeto da PENA DE MULTA, pela suposta cessão, pela Importadora, de seu nome, para que a Adquirente adquirir mercadorias no exterior, prevista no artigo 33, da Lei n.º 11.488/2007 (multa de 10% sobre o valor da operação acobertada).

17. Por derradeiro, frisa a complexidade da legislação em relação ao tema ora abordado e, invocando, em síntese, os preceitos e princípios constitucionais da Proporcionalidade e do Interesse Público, requer seja julgado o Auto de Infração improcedente.

É o breve relato do essencial.

Da ciência da decisão DRJ e dos Recursos

1) A recorrente **AST**, foi cientificada da referida decisão da DRJ em 20/05/2014 (fl. 3.982), apresentou em 03/06/2014 (fl. 3.983 e 3.995/3.996) o Recurso Voluntário de fls. 3.984/3.993.

2) A empresa **ENDO MEDICAL**, foi intimada do referido acórdão, conforme consta da Intimação nº 108/14 (fl. 3.974) e Termo de ciência - módulo e-CAC às fl. 3.981. Em 09/07/2014, a Alfândega de Vitória (ES), efetuou o Despacho referente ao "Termo de Perempção" à fl. 4.000, conforme texto abaixo reproduzido (grifou-se):

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/06/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA, Assinado digitalmente em 04/07/20

16 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 27/06/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

Impresso em 29/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

"Ref.: Termo de Perempção

Transcorrido o prazo regulamentar de 30 (trinta) dias (Decreto nº 70.235/1972, art.33) e não tendo o interessado apresentado recurso à instância superior da decisão da autoridade de primeira instância, lavra-se este termo de perempção na forma da legislação vigente" (...).

Assim, transcorrido o prazo regulamentar de 30 (trinta) dias e não tendo o interessado (**ENDO MEDICAL**, responsável solidário) apresentado recurso voluntário da decisão da autoridade de primeira instância, declarou-se a perempção na forma do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Quanto a Recorrente **AST**, que apresentou seu recurso voluntário, reiterando os argumentos expendidos na impugnação, e ainda resumidamente, aduz o que segue:

(i) seja atribuído o efeito suspensivo, suspendendo os efeitos das consequências da lavratura do auto de infração, até o trânsito em julgado da respectiva decisão final administrativa;

(ii) reformar o acórdão guerreado para anular o auto de infração de nº. 0727600/00504/13, em razão de que este se encontra baseado em presunções fáticas inexistentes, bem como em premissas igualmente equivocadas, que não conduzem às infrações capituladas como "INFRAÇÕES I e II", argumentando sobre os seguintes aspectos:

a) da inexistência de adiantamentos para importação; b) da capacidade financeira da empresa autuada e da inexistência de interposição fraudulenta; c) da inexistência de adulteração ou falsificação; d) da inexistência do dolo nas operações da empresa:

(iii) considerando que no presente caso as presunções adotadas pela fiscalização não foram hábeis a demonstrar a ocorrência das infrações impostas, pelo contrato entre as partes, pela inexistência de pagamento antecipado, e ainda pela existência de capacidade financeira da empresa, que fulminam a possibilidade de adulteração ou falsificação de documentos afirmada, requer-se a reforma do acórdão proferido e anular o auto de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra – Relator

Dos recursos voluntários

Consta dos autos que, com relação ao responsável solidário **ENDO MEDICAL**, transcorreu e se esgotou, sem manifestação, o prazo legal para a apresentação de seu recurso voluntário e documentação probatória pertinente, extinguindo-se o direito de o interessado omisso fazê-lo em outro momento processual.

Posto isto, passa-se ao exame do recurso voluntário apresentado pela **AST**.

Trata-se de auto de infração lavrado em 07/08/13, cuja descrição dos fatos seriam em resumo: **i)** interposição fraudulenta de terceiros, descrita no tópico “INFRAÇÃO I” (fl. 56), e **ii)** "mercadoria estrangeira, se qualquer documento necessário ao embarque ou desembarco foi falsificado ou adulterado", conforme o Decreto 6.759/09, em seu artigo 689, VI, descrita no tópico “INFRAÇÃO II” (fl. 61).

Da admissibilidade do Recurso Voluntário

A recorrente (AST) foi cientificada da referida decisão da DRJ em 20/05/2014 (fl. 3.982), apresentou em 03/06/2014 (fl. 3.983 e 3.995/3.996) o Recurso Voluntário de fls. 3.984/3.993, tempestivo, portanto. Assim, presentes os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972, o mesmo pode e deve ser conhecido.

Da análise do Recurso Voluntário

Primeiramente, há que se registrar que a **AST**, em seu recurso voluntário, repisa que **renova os argumentos expostos na sua impugnação**, os quais, no Voto da decisão *a quo* em sede de Preliminares, foram todas muito bem analisadas uma a uma e devidamente rebatidas pela DRJ, a qual, nos termos do art. 50, §1º da Lei nº 9.784/99, adoto como fundamentos e razões de decidir. A seguir veremos os tópicos abordados (fls. 3.938 a 3.954):

(i) Quanto a Representação Fiscal para Fins Penais, que foi formalizada nos autos do processo administrativo fiscal nº 12466.722734/2013-88.

Conclusão: há que se consignar que o presente julgamento não aborda, por lhe faltar competência legal, quaisquer aspectos da referida Representação, sendo tal apreciação, da competência do Ministério Público Federal. No âmbito deste CARF, tal matéria já se encontra Sumulada:

Súmula CARF nº 28: O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

(ii) de nulidade da autuação por ausência de competência da Alfândega do Porto de Vitória e da Portaria RFB nº 3.014/2011, do MPF (Mandado de Procedimento Fiscal).

Conclusão: a dita argüição de nulidade restou baseada numa suposta lavratura indevida de Auto de Infração por Auditores-Fiscais da Alfândega do Porto de Vitória, e que carece de fundamento à luz das leis vigentes, em virtude de as Autoridades Aduaneiras autuantes, além de devidamente identificadas, possuírem atribuição legal para efetuar o lançamento. Trata-se também de matéria já sumulada neste CARF:

Súmula CARF nº 27: É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

(iii) de nulidade do procedimento fiscal em razão de cerceamento do direito de defesa, em face do não fornecimento dos documentos acostados à autuação.

Conclusão: por não vislumbrar, na espécie, ofensa ao direito à ampla defesa e ao contraditório. As Recorrentes foram intimadas e as matérias foram todas apontadas e contestadas pela Recorrente, rejeitando-se, portanto, a preliminar argüida.

(iv) de nulidade do procedimento em razão da ausência de participação da Recorrente (ou por ausência de oportunidade de manifestação dos autuados antes da lavratura

do Auto de Infração, isto é, ao longo da ação de fiscalização) da fiscalização para moldar/caracterizar as supostas ocorrências das infrações citadas, fez uso ostensivo de presunções diversas no intuito de vincular informações desconexas relativas às operações aduaneiras e fiscais, para ao final, em equívoco, atingir conclusão desarrazoada.

Conclusão: Rejeitado a aduzida preliminar de nulidade da autuação, por cerceamento do direito ao contraditório e ampla defesa. Eis que, em última análise, tal direito está sendo exercido pelas peças impugnatórias à autuação, e demais eventuais recursos.

(v) nulidade do procedimento fiscal em razão de não atendimento a petições relacionadas ao local de entrega da documentação requisitada; e em face da não lavratura de Auto de Infração de perdimento das mercadorias.

Conclusão: É que a Lei nº 12.350, de 2010, ao atribuir nova redação ao § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, previu que a pena a ser aplicada na hipótese de interposição fraudulenta de terceiros (infração prevista no inciso V, do mesmo artigo 23), é multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, não mais sendo necessário, portanto, a busca pela apreensão para, somente após a sua impossibilidade, CONVERTER-SE a pena de perdimento em pena de multa, como se procedia anteriormente a tal alteração da lei.

Da alegada nulidade do auto de Infração

Pela leitura dos autos, constata-se que o Fisco não só descreveu de forma suficientemente objetiva e cristalina os fatos o enquadramento legal e normativos, como teceu importantes lições sobre o próprio controle aduaneiro e ainda sobre o comércio internacional e as partes eventualmente envolvidas, o que contribuiu, decisivamente, para a exata compreensão da autuação. Ou seja, não verifico uma dúvida sequer relativa aos fatos narrados pela fiscalização, e tampouco sobre o enquadramento legal e/ou normativo adotado.

A luz do art. 95, do Decreto-lei nº 37, de 1966, restando comprovado que outra pessoa participou ou se beneficiou da infração, o Fisco não pode escolher apenas uma delas para autuar. A solidariedade entre os agentes ou beneficiários da infração decorre da Lei e tem como objetivo proporcionar maior segurança aos interesses públicos, inclusive no tocante à eficácia da norma punitiva.

Apenas para um melhor esclarecimento sobre o assunto, transcreve-se o dispositivo que rege a matéria no processo administrativo fiscal. Prescreve o art. 59 do Decreto nº 70.235/72, com a nova redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993:

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.

§ 1º (...).

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.

Como se sabe, no âmbito da Receita Federal do Brasil, a Instrução Normativa RFB nº 1.169, de 2011, e a Instrução Normativa SRF nº 228, de 2002, foram editadas para disciplinar os procedimentos de fiscalização aduaneira visando a verificação de eventuais operações no comércio internacional realizadas com indícios de interposição fraudulenta de terceiros.

Por conseguinte, considera-se nulo o ato, se praticado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, não tendo se caracterizado quaisquer das situações, pois não se põe em dúvida a competência do autor, nem há que se falar em preterição do direito de defesa, vez que os fatos apurados foram descritos com o respectivo enquadramento legal, e levados ao conhecimento, da autuada, levando a mesma a defender-se plenamente através da peça impugnatória acostada aos autos.

Por fim, o auto de infração deve-se ter como premissa indelével a necessidade de atendimento aos requisitos mínimos de formação válida do ato administrativo fiscal, requisitos estes expressamente determinados pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional, e artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72.

Deste modo, não merece guarida a alegação de nulidade, uma vez que foram cumpridos tais requisitos legais, não se enquadrando, portanto, em nenhum dos ditames do citado art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Rejeita-se, portanto, todas as preliminares de nulidade.

Quanto ao MÉRITO

Em apertada síntese, as razões para a manutenção do lançamento pelo Acórdão recorrido, tiveram como pilares que **a)** teria havido adiantamento de pagamento da ENDO MEDICAL para a Recorrente; e **b)** apurada a incapacidade financeira da AST, que seria a prova de que a importação teria se dado em afronta à legislação aduaneira.

Em seu recurso a Recorrente alega que, "(...) Como já exposto a empresa recorrente realizou as importações das mercadorias em absoluta harmonia com a legislação, realizando-as na modalidade **por encomenda**, pela qual as adquiriu para posterior revenda à empresa ENDO MEDICAL (cliente predeterminado).

Há contrato de importação por encomenda entre a importadora e o cliente predeterminado (fls. 3.858/3.862), que foi efetivamente submetido à apreciação da RFB, assim como as informações de cada importação realizadas constantes nas respectivas DI's, há a habilitação no RADAR de ambas as empresas envolvidas na importação, houve regularização dos tributos, e todas as demais exigências legislativas pertinentes à importação".

Contudo, mesmo com todo os documentos aduaneiros e fiscais entregues à fiscalização e os já existentes no acervo da RFB, a Recorrente não obteve sucesso na comprovação das irregularidades apuradas pelo Fisco, ficando concluído que teria havido fraude nas operações e o cometimento da infração de interposição fraudulenta de terceiros.

Da legislação e conceitos aduaneiros nas operações de importação.

Inicialmente, cabe salientar que a lei e a legislação aduaneira vigente admitem a atuação dos importadores em três diferentes modalidades de operações, a saber: **1.** Importação Direta; **2.** Importação por Conta e Ordem de Terceiros; e **3.** Importação para Revenda a Encomendante Pré-determinado.

Nesse caminho para melhor esclarecer os fatos, reproduzo um breve relato sobre a legislação e os conceitos aduaneiros envolvidos nas operações de comércio exterior, a ocultação de intervenientes e a interposição fraudulenta, elaborado pelo Conselheiro Winderley Morais Pereira, proferido no Acórdão nº 3201-001.852, de 28/01/2015:

O controle aduaneiro é matéria relevante em todos os países e a comunidade internacional busca de forma incessante o controle das mercadorias importadas, de forma a garantir a segurança e a concorrência leal dentro das regras econômicas e tributárias.

Desde da edição do Decreto-Lei nº 37/66, o Brasil busca coibir as irregularidades na importação. Este diploma legal, determinava a conferência física e documental da totalidade das mercadorias importadas. Com o crescimento da economia nacional, a crescente integração do País no plano internacional e o aumento significativo das operações de comércio exterior, o Estado Brasileiro, decidiu modificar os controles que até então vinha exercendo sobre a importação, desenvolvendo controles específicos que se adequassem ao incremento das operações na área aduaneira.

A solução veio com a entrada em produção do Siscomex, módulo de Importação em janeiro de 1997. A partir deste Sistema, os controles de despacho aduaneiro de importação passaram a utilizar canais de conferência, que determinaram níveis diferentes de controles aduaneiros. Desde um controle total durante o despacho aduaneiro, com conferência documental, física das mercadorias e avaliação do valor aduaneiro até a um nível mínimo de conferência.

Ao modernizar o seu sistema de controle aduaneiro o País flexibilizou o controle individual das mercadorias importadas, mas, daí nasceu a necessidade de também trabalhar o controle em nível de operadores de comércio exterior. A partir desta premissa foram definidos controles aduaneiros em dois momentos distintos. O primeiro, anterior a operação de importação, quando é exigido uma habilitação prévia da empresa interessada em operar no comércio exterior. Este controle busca avaliar a idoneidade daquelas empresas que pretendem operar no comércio, e atualmente está disciplinado na Instrução Normativa da SRF nº 228/2002.

Apesar deste controle ser preferencialmente em momento anterior as operações, existem situações em que não é suficiente para impedir operações irregulares. Para coibir estas irregularidades a Fiscalização Aduaneira também atua em momento posterior ao desembaraço aduaneiro, buscando identificar irregularidades nas operações realizadas. O caminho adotado vem sendo o de confirmar a idoneidade das empresas envolvidas nas operações e investigar a origem dos recursos utilizados. A ocultação dos reais intervenientes ou a falta de comprovação da origem dos recursos configura, por força legal, dano ao erário, punível com a pena de perdimento das mercadorias, nos termos definidos no art. 23, inciso V, do DecretoLei nº 1.455/76.

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

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002).

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

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

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

O art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76 trata de duas situações distintas: a primeira de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação e outra a interposição fraudulenta de terceiros que pode ser comprovada ou presumida nos termos previstos no art. 22, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.455/76. A existência de uma das duas situações, quando comprovadas pelo Fisco, ensejam a aplicação da penalidade de perdimento.

Matéria que suscita controversa é se a comprovação da origem dos recursos, utilizados na operação de comércio exterior, afastaria a aplicação de penalidades. Tal argumento não encontra respaldo na legislação que disciplina a matéria. Nos termos do art. 23, inciso V do Decreto-Lei nº 1.455/76, o dano ao erário, punido com a pena de perdimento da mercadoria, ocorre quando a informação sobre os reais responsáveis pela operação de importação é deliberadamente ocultada dos controles fiscais e alfandegários, por meio de fraude ou simulação. A partir da determinação legal é inconteste que se a Fiscalização Aduaneira prova que determinada operação declarada ao Fisco não corresponde a realidade dos fatos, resta evidenciada o dano ao erário e o perdimento da mercadoria.

A comprovação da origem dos recursos afasta a presunção da interposição fraudulenta, mas de forma alguma é suficiente para afastar as outras previsões da norma que trata da ocultação dos reais intervenientes na operação de importação. Quando a origem dos recursos não está comprovada presume-se a interposição fraudulenta, quando comprovada nos autos, cabe a Fiscalização provar a ocultação dos reais adquirentes da operação de importação, para a aplicação da penalidade de perdimento das mercadorias nos termos do art. 22 do Decreto-Lei nº 1.455/76. É mister salientar, que não são todas as operações por conta e ordem de terceiros são consideradas infração aduaneira. O art. 80 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 estabeleceu a possibilidade de pessoas jurídicas importadoras atuarem em nome de terceiros por conta e ordem destes. Os procedimentos a serem seguidos nestas operações estão atualmente disciplinados na IN SRF nº 225/02.

Considerando a possibilidade de importações, com a intervenção de terceiros, fato previsto em lei e disciplinado pela Receita Federal, torna mais forte a pena a ser aplicada quando importador e real adquirente, utilizando de fraude ou simulação oculta esta operação do conhecimento dos órgãos de controle aduaneiro, visto que, o fato de não seguir as determinações normativas para as importações por conta e ordem, acarretam prejuízo aos controles aduaneiros, fiscais e tributários. A par de toda a discussão sobre a aplicação da pena de perdimento da mercadoria por dano ao erário, a matéria ainda não fica totalmente resolvida, visto que em determinadas situações, a pena de perdimento por diversos motivos não pode ser aplicada.

Aqui tem os um empecilho ao cumprimento da norma, já que impedida de aplicar o perdimento, se não existir outra pena possível, equivaleria a uma ausência de punibilidade, o que poderia além do prejuízo não ser ressarcido, estimular futuros atos ilícitos, diante da não aplicação da pena aos infratores.

Tal fato não ficou desconhecido pelo legislador, que de forma lúcida, criou a possibilidade da conversão da pena de perdimento em multa, no valor de 100% do valor da mercadoria, conforme previsto art. 23, § 3º do Decreto Lei nº 1.455/76.

Diante do arcabouço legal que trata a matéria, fica cristalino a procedência da aplicação da pena de perdimento, nas situações em que for comprovada a ocultação dos reais adquirentes da operação de importação, bem como a conversão da pena de perdimento em multa. Tal posição já é matéria assentada neste Conselho, conforme se verifica nos acórdãos nº 9303-001.632, 3201-00.837 e 3102-00.792.

Da ANÁLISE do CASO sob exame

Dos adiantamentos para operações de importação

Consta dos presentes autos, que a empresa **AST** promoveu a importação de mercadorias (são 173 DIs - relacionadas na planilha fls. 377/380), declarando, em todas elas, tratar-se de importação para **revenda a encomendente predeterminado**, sendo este encomendente a **ENDO MEDICAL**.

A previsão legal da importação "para revenda a encomendente predeterminado", tem como base a Lei nº 11.281, de 20/02/2006, que submete esta modalidade de operação à regulamentação da Secretaria da Receita Federal do Brasil (grifou-se):

Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendente predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.

§ 1º A Secretaria da Receita Federal:

I - estabelecerá os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora na forma do caput deste artigo; e

II - poderá exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do encomendente.

§ 2º A operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do § 1º deste artigo presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

§ 3º Considera-se promovida na forma do caput deste artigo a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendente das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no

exterior. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 27 de fevereiro de 2007)

Assim, a IN SRF nº 634, de 24/03/2006, cuidou de regulamentar as importações "para revenda a encomendante predeterminado", (grifamos):

*Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no **exterior para revenda a encomendante predeterminado** será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.*

*Parágrafo único. **Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente.***

(...).

Como se vê, em apertada síntese, pode-se dizer que na importação por "conta e ordem de terceiro", a empresa importadora atua, tão somente, como uma "prestadora de serviços", já que a operação é realizada com recursos do adquirente.

Apenas e tão somente na modalidade de importação "por conta e ordem" é que se admite **adiantamentos de recursos** do real adquirente à empresa importadora, ou o pagamento direto pelo real adquirente.

Portanto, temos que a principal diferença entre a (i) importação "**por conta e ordem**" e as outras duas modalidades de importação existentes, quais sejam: a (ii) importação "**direta**" e a (iii) importação "**para revenda a encomendante predeterminado**" é exatamente **a origem dos recursos para a realização da operação**. Nestas duas modalidades (ii e iii), não se admite nem adiantamentos nem o pagamento das mercadorias por quem não figure na operação como o importador.

No entanto a recorrente, afirma em seu recurso que, "(...) importou mercadorias para a empresa ENDO MEDICAL na modalidade "por encomenda", e essa relação jurídica era regulada pelo contrato de importação firmado entre as partes e previamente submetido à apreciação da fiscalização aduaneira, conforme se verifica as fls. 3.858/3.862".

Aduz nunca ter efetuado adiantamentos para pagamento antecipado de mercadorias. Que todos os valores transferidos à recorrente pela ENDO MEDICAL eram realizados exclusivamente após a emissão de nota fiscal de compra e venda, com a mercadoria já desembaraçada. Portanto, reafirma que nunca recebeu pagamentos adiantados da empresa ENDO MEDICAL, tratando-se apenas de aquisição de produtos encomendados para posterior venda àquela empresa.

Por outro giro, o Fisco, em seu Relatório Fiscal (fls. 5/64), conclui que a Recorrente registrou e desembaraçou diversas mercadorias, acobertadas por DIs (fls. 377 a 380), simulando ser operação para encomendante pré determinado. E que restou comprovado nos autos que as importações foram por conta e ordem de terceiros, e a adquirente (ENDO MEDICAL) adiantou praticamente todos os valores para que a AST fizesse frente aos pagamentos dos impostos, cambio e demais despesas.

Arremata a fiscalização afirmando que a ENDO MEDICAL, que é a real adquirente, foi quem acertou as condições do contrato de compra e venda, preços efetivos, formas de pagamento etc., que representa a operação real, sendo aquela que os intervenientes intentam ocultar. E que, acertadas as condições, as mercadorias foram embarcadas e

consignadas à AST (revestida da qualidade de IMPORTADORA), que registrou as DI's obedecendo aos valores constantes nas faturas internacionais apresentadas.

Verifica-se nos autos que foi elaborado pelo Fisco, um quadro demonstrativo (parte reproduzido abaixo), com as Faturas Internacionais que indicam de forma clara, no endereçamento "*Sold To – ENDO MEDICAL RIO COMERCIAL LTDA*", e no quadro "*Your Order Number*" o número do pedido feito pela ENDO RIO, conforme quadro de folhas 07/11.

Dados que constaram na Fatura Internacional

09/0069802-5 16/01/09 1497386 BARD INTERNATIONAL INC 3657 END-08-18-08RIO-A Sold To - ENDOMEDICAL RIO COMERCIAL LTDA
09/0069865-3 16/01/09 1566532 BARD INTERNATIONAL INC 3745 END-08-22-08-RIO-C Sold To - ENDOMEDICAL RIO COMERCIAL LTDA
09/0070012-7 16/01/09 1564799 BARD INTERNATIONAL INC 3760 END-03-11-08 Sold To - ENDOMEDICAL RIO COMERCIAL LTDA
09/0075794-3 19/01/09 1572744 BARD INTERNATIONAL INC 3769 END-28-03-08 Sold To - ENDOMEDICAL RIO COMERCIAL LTDA
09/0082386-5 20/01/09 1557149 BARD INTERNATIONAL INC 3773 END-24-10-08-B Sold To - ENDOMEDICAL RIO COMERCIAL LTDA
09/0082414-4 20/01/09 1557147 BARD INTERNATIONAL INC 3759 END-24-10-08 Sold To - ENDOMEDICAL RIO COMERCIAL LTDA
09/0095109-0 22/01/09 1591301 BARD INTERNATIONAL INC 3774 END-08-23-08-RIO-B Sold To - ENDOMEDICAL RIO COMERCIAL LTDA
09/0100698-4 23/01/09 1497468 BARD INTERNATIONAL INC 3762 END-08-23-08NE-A Sold To - ENDOMEDICAL RIO COMERCIAL LTDA
09/0100705-0 23/01/09 1497402 BARD INTERNATIONAL INC 3770 END-08-18-08RIO-B Sold To - ENDOMEDICAL RIO COMERCIAL LTDA
09/0100711-5 23/01/09 1570189 BARD INTERNATIONAL INC 3771 END-31-10-08-B Sold To - ENDOMEDICAL RIO COMERCIAL LTDA

Observe-se que nas faturas comerciais (*invoices*) acima, consta no endereçamento ou número da fatura, que a destinatária (adquirente) das mercadorias foi a **ENDO MEDICAL RIO COMERCIAL LTDA**, donde se conclui que as mercadorias envolvidas foram declaradas como compradas pela **AST** das empresas exportadoras, na seqüência esses bens foram nacionalizados pela **AST**, com recursos adiantados pela real adquirente que se trata da ENDO MEDICAL.

Conclui o Fisco que, com esse procedimento apresentado nos despachos de importação, teve como intuito manter oculta a verdadeira importadora, uma vez que não constou na DI ou qualquer outro documento apresentado no despacho, e é infração identificada como interposição fraudulenta de terceiros, além da evidente utilização de documento com falsidade ideológica. Essas duas infrações, por si só, já motivam a propositura da pena de perdimento, nestes casos, vez que as mercadorias já foram encaminhadas a consumo, a pena passa a ser multa de 100% do valor aduaneiro das mercadorias.

Dos adiantamentos dos recursos

Em outra parte de seu recurso, aduz a recorrente que "(...) Ainda no que se refere aos cálculos realizados entre os valores de importação, notas fiscais de entrada e de saída de mercadorias, especialmente as planilhas colacionadas no relatório, constata-se que os valores não se conjugam como afirmado pelo Il. Auditor. E o que é pior, diante da falta de correlação ou semelhança entre os valores, o Il. Auditor presume, mais uma vez, que os valores somente se diferem em razão de existir uma suposta "comissão" na diferença apurada".

Em relação a este tópico, consta às fls. 12/17 do Relatório de Fiscalização, um demonstrativo onde se encontra relacionadas todas as Declarações de Importação envolvidas neste procedimento, visualizando os seguintes dados: datas de desembaraço, datas de emissão das notas fiscais de entradas e da nota fiscal de saída.

Visualizando tal demonstrativo, percebe-se que são praticamente mesma a data de emissão das NF de Entrada e de Saídas, sendo isso, como bem abordado pelo Fisco, indícios claros de que as mercadorias, quando internadas, já tinham endereço certo para entrega, qual seja a **AST**.

A fim de ficar evidente os adiantamentos feitos pela ENDO MEDICAL, o Fisco elaborou um quadro demonstrativo às fls. 18/23, e chamou a atenção para o fato de que

as **datas de registro das notas fiscais das saídas** e dos **contratos de câmbio**, comparadas com **as datas dos pagamentos**, evidencia que depósitos sempre acontecem em datas próximas ao registro da DI e ao pagamento ao exterior. Conclui a fiscalização que esses adiantamentos eram feitos para cobrir as despesas com os impostos e demais despesas de importação.

A fim de comprovar tais informações, a fiscalização informa que em relação a cada DI, apresenta cópias de folhas de extrato do Razão Contábil com Contrapartida da conta sintética - Bancos conta Movimento, obtidos através do SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL – SPED, onde constaram praticamente todos os adiantamentos e demais pagamentos efetuados.

Por fim, salienta-se que na Decisão *a quo*, ficou consignado, que a ENDO MEDICAL, alega em sua impugnação, que (fl. 3.967) - grifou-se:

*"(...) Por derradeiro, aprecio a alegação da defesa de que se cuidou de mero “erro” por parte da empresa AST, **que por engano** teria declarado nas DI que a operação era por encomenda, **quando na verdade era por conta e ordem**.*

Manifestamente improcedente. A uma, porque um engano até poderia ocorrer em uma DI, dentre um conjunto de dezenas, mas não em todas as 173. A duas, porque, aspecto interessante a ser mencionado, é que as importações da AST eram assessoradas por cerca de oito (08) despachantes aduaneiros" (...).

Por outro lado, em sede de Recurso Voluntário, no item "II" letra (a) - à fl. 3.987, a **AST** sustenta que, *"(...) A recorrente importou mercadorias para a empresa ENDO MEDICAL na modalidade “por encomenda”, e essa relação jurídica era regulada pelo contrato de importação firmado entre as partes e previamente submetido à apreciação da fiscalização aduaneira, conforme se verifica as fls. 3.858/3.862"* (grifamos).

É fato que neste caso há uma evidente contradição de alegação entre a AST e a ENDO MEDICAL, o que evidencia um agravante neste contexto.

Da capacidade financeira da AST

Alega a Recorrente que o conjunto probatório dos autos demonstra o oposto do que foi alegado pela fiscalização e confirmado pelo acórdão. Pela documentação já juntada às fls. 80/84 e 129/131, observa-se que a empresa possuía um capital social de R\$ 755.000,00, desde 25.10.2006, conforme demonstra o Laudo de fls. 129/131 e a 21ª Alteração Contratual, sendo certo que tais informações eram de conhecimento da RFB desde 10.08.2007, conforme documento de fls. 135/138.

Sobre esse procedimento de aumento de capital social da empresa, tanto a fiscalização como na decisão recorrida, deixou bem claro que a intenção da **AST** nessa operação foi a de simulação. Veja-se o trecho abaixo reproduzido (fl. 3.965):

Outra prova indiciária é a simulação havida quando do aumento do capital social da empresa AST, a que figura como importadora. Provou a Fiscalização que a AST adquiriu, com recursos próprios, um “imóvel rural em 24/05/2006, por R\$ 87.360,00 (fls. 125 a 128). Esse valor naturalmente foi pago e diminuiu o saldo das disponibilidades da AST. Em seguida, o mesmo imóvel foi reavaliado em R\$ 655.000,00, com base em Laudo (fls. 129 a 131), emitido em 17/04/2006, que sequer foi registrado em cartório, e o saldo dessa reserva de reavaliação

foi, no mesmo ano, utilizado para aumentar o Capital da empresa. Assim tem-se que o Aumento do Capital, que seguiu formalizado na 21ª Alteração do Contrato Social, foi feito de forma SIMULADA, sem afetar a situação financeira da empresa". Ora, uma empresa que tenha capacidade financeira para promover a importação de alguns milhões de dólares ao ano, não realizaria decerto esse tipo de operação –claramente simulada – para promover o aumento de seu capital social.

Verifica-se que, após intimação do Fisco para devidos esclarecimentos e informações (fls. 132/134), em sua resposta, a AST emitiu uma Nota Explicativa, afirmando que esse aumento de Capital, é justificado como sendo com aquisição de imóvel rural, e que foi feito para demonstrar capacidade operacional de pagamentos, objetivando renovação de cadastros em bancos e inclusive junto a RFB (doc. fls. 135). Veja-se:

1º - O aumento de Capital mencionado deu-se através da aquisição de um Sítio com 56 hectares, tendo como objetivo a renovação de cadastros, como o da Receita Federal, Bancos e Fornecedores, além de demonstrar aos seus fornecedores e colaboradores a capacidade de pagamento da empresa.

Posto isto, pode se concluir que o referido Aumento do Capital, que se encontra contabilizado e que segue formalizado na 21ª Alteração do Contrato Social, foi elaborado de forma gráfica, sem afetar a situação financeira da empresa.

Da alegada inexistência de interposição fraudulenta.

Argumenta a AST que, tratando-se a maioria das importações realizadas na modalidade importação **por encomenda**, a estratégia para sustentar a tese da interposição fraudulenta, seria o de desvirtuar a modalidade de importação realizada, **trazendo-as para a modalidade conta e ordem de terceiros**, e após, assim, criar a falsa idéia de fraude na documentação apresentada.

Neste tópico, é importante considerar que o contribuinte ENDO MEDICAL, autuado na qualidade de RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO, quando apresentou sua impugnação, às fls. 3.783 a 3.832 (reproduzida pela DRJ), alega, dentre outras situações, resumidamente que, *"(...) a Impugnante e a importadora regularmente obtiveram um contrato de importação para cliente pré-determinado, sob a modalidade por encomenda, sendo que a Impugnante, nos exatos da legislação, apresentou cópia deste contrato à Alfândega de sua jurisdição; que Todas as Declarações de Importação foram registradas pela importadora, com a informação incontestada de que se tratava de uma importação para cliente pré-determinada (no caso, a Impugnante); que no caso dos autos, se afigurou irrelevante, para fins tributários e aduaneiros, a classificação das importações nas modalidades por conta e ordem ou por encomenda, principalmente considerando a isenção do IPI e do ICMS; que o único fato caracterizado como irregular e que está comprovado nos autos consiste no recebimento do adiantamento, pela importadora, das despesas pertinentes ao despacho aduaneiro, operacionalizada pela importadora a título de garantia, na forma da cláusula 5.1, do Contrato de Importação por Encomenda devidamente analisado e aceito pela Alfândega do Rio de Janeiro, por força do artigo 2º, da IN 634/2006 (vide página 40 da Impugnação - fl. 3.818 do e-processo).*

"(...) que, em relação aos pagamentos efetuados pela Impugnante, conforme se denota dos autos, de forma inteligente a importadora, aparentemente, vendia à vista no mercado interno, mas pagava o fornecedor internacional a prazo. E considerando se tratarem de relações jurídicas independentes, esta sistemática não altera o fato de que em momento algum a Impugnante pagou pela compra das mercadorias ANTES da importadora emitir a nota fiscal de venda, para o fim

de restar caracterizada a antecipação dos recursos utilizados para a importação, na forma do artigo 5º, da IN n.º 225/2002. E que a ocorrência de quaisquer vantagens e infrações dolosas são meras ilações que constaram da autuação fiscal. **Que o fato, no máximo, poderia ser caracterizado como erro das empresas no que tange à modalidade de importação (declarando ser por encomenda quando deveriam tê-lo feito ser por conta e ordem (fl. 3.829), o que, em hipótese alguma, pode ser qualificada como Interposição Fraudulenta;** e que nessa hipótese, no máximo, poderia, em tese, ser objeto da PENA DE MULTA, pela suposta cessão, pela Importadora, de seu nome, para que a Adquirente adquirir mercadorias no exterior, prevista no artigo 33, da Lei n.º 11.488/2007 (multa de 10% sobre o valor da operação acobertada)".

Pois bem. Como muito bem apontou a ENDO MEDICAL, o cerne da lide diz respeito à existência ou não da interposição fraudulenta de pessoas havida por ocasião das importações efetuadas pela empresa **AST**, nos anos de 2009 a 2012, mormente em relação às DI's constantes da tabela contida às fls. 377/380.

Da situação em concreto

Repise-se que nesta fase não houve interposição de Recurso Voluntário por parte da ENDO MEDICAL (Sujeição Passiva à fl. 4).

De um lado, a fiscalização aduaneira, depois de encerrado os trabalhos do procedimento fiscal e concluir que houve **dano ao erário** por ter sido considerado interposição fraudulenta em operações de comércio exterior relativamente às operações de importação realizadas pela autuada durante os anos de 2009-2012, aplicou a conversão do perdimento em multa equivalente a 100% do valor aduaneiro em relação àquelas mercadorias não localizadas, consumidas ou revendidas, com fulcro no inciso V, § 1º, 2º e 3º, do artigo 23 do Decreto-Lei 1.455/1976, com nova redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002.

Do outro lado, a autuada, ainda por ocasião da impugnação e repisando em sede recurso voluntário, sustenta a tese de que não há nos autos qualquer prova da interposição fraudulenta; que a fiscalização baseou-se em meros indícios e em presunção; que comprovou através de documentos apresentados e sua contabilidade, a efetiva e verdadeira origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos financeiros utilizados nas importações das referidas mercadorias.

Desta forma, para o deslinde do caso, serão analisados os argumentos de ambas as partes e todo o conjunto probatório juntado aos autos, que devem ser interpretados à luz das normas que regem a matéria. Será verificada a aplicação, na situação em concreto, da interposição fraudulenta na forma tipificada, cabendo a aplicação da pena de perdimento das mercadorias, consoante o disposto no art. 689, inciso XXII, do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009). Para essa infração, considerada dano ao Erário, nos termos do art. 23, V, do Decreto Lei nº 1.455/76, com nova redação dada pelo art. 41 da Lei nº 12.350, de 2010.

Feitas as devidas considerações, passo a analisar, à luz dos elementos inseridos nos autos, a situação concreta.

A legislação que trata da matéria (art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976), estabelece que:

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) (grifei)

§ 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)

(...)

A redação do § 3º, acima citado, com alteração trazida pela Lei nº 12.350/2010, passou a ser:

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

Do retomado art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, tipifica-se como **dano ao erário** as infrações relativas às mercadorias 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, sendo punido com o perdimento das mercadorias.

Quando referidas mercadorias não forem localizadas ou tiverem sido consumidas, o perdimento se converterá em multa equivalente ao seu valor aduaneiro.

A inserção desta norma no ordenamento jurídico teve como objetivo evitar práticas reiteradas de fraudes, em que empresas, com fins exclusivos de sonegação e de blindagem contra possíveis ações fiscalizatórias, operavam no comércio exterior através de terceiras pessoas indevidamente interpostas, normalmente constituídas com o objetivo único de se fazer aparecer na condição de real importadora e/ou exportadora, não possuindo bens capazes de suportar uma eventual execução fiscal, ficando o patrimônio da real operadora no comércio exterior totalmente resguardado, fatos que, sem dúvida, ocasionam grandes prejuízos ao Erário.

Assim, pode-se conceituar a interposição fraudulenta como uma espécie de fraude ou de simulação que se configura quando uma pessoa física ou jurídica, de forma indevida, apresenta-se como responsável por uma operação comercial, interpondo-se entre

determinada parte (o Fisco) e a outra (o verdadeiro sujeito passivo responsável pela operação de comércio exterior), obtendo-se vantagens ilícitas em detrimento do erário.

Vale lembrar que o propósito do tipo infracional é coibir a ocultação do real adquirente da mercadoria na importação ou do vendedor da mercadoria na exportação. Trata-se de regra de especial relevância, à medida que a ocultação dos sujeitos envolvidos nas operações de comércio exterior pode estar associada à prática ilegais, dentre outras, a redução indevida dos tributos incidentes da importação (IPI, II, PIS/Pasep, Cofins, ICMS), do IPI devido na comercialização no mercado interno da mercadoria importada e do IRPJ e da CSLL.

É evidente, portanto, que o dispositivo, ao pressupor a ocultação ilícita, se refere à simulação fraudulenta.

Há duas espécies de interposição. A primeira, a comprovada, que se dá pela ocultação comprovadamente constatada por meio de provas diretas.

A segunda, a presumida, que ocorre pela não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas transações internacionais, o que indica, por presunção de lei, a existência de um verdadeiro responsável oculto, admitindo-se, por óbvio, prova em contrário.

Nessa esteira, pode-se asseverar que no País está consagrado como sistema de valoração da prova, o do livre convencimento motivado, que está posto no art. 131 do CPC, in verbis:

Art.131. O juiz apreciará livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes; mas deverá indicar, na sentença, os motivos que lhe formaram o convencimento. (Redação dada pela Lei n° 5.925, de 1973)

Na seara administrativa, especificamente, no âmbito do processo administrativo fiscal (PAF), o princípio do livre convencimento está assentado nos artigos 29 e 31 do Decreto n° 70.235/1972, in verbis:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

(...)

Art. 31. A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei n° 8.748, de 1993)

No caso dos presentes autos, a empresa **AST** promoveu a importação de mercadorias (em 173 DI), declarando, em todas elas, tratar-se de importação para revenda a **encomendante predeterminado**, sendo este encomendante a empresa ENDO MEDICAL.

Com já visto, na modalidade declarada como sendo importação **para revenda a encomendante predeterminado**, não há espaço para quaisquer adiantamentos de recursos por parte do encomendante (ENDO MEDICAL) para o importador (a AST). Isso porque, nessa modalidade, da mesma forma como se verifica na importação “direta” ou

convencional, a **origem dos recursos** para a promoção das operações de importação **devem ser exclusivamente do importador** (no caso, da AST).

Examinando-se o Relatório de Fiscalização, o Fisco aponta que a ENDO MEDICAL sempre realizava **adiantamentos de recursos** para a conta-corrente da empresa AST, em datas e montantes muito próximos aos das operações de importação. Isso, constitui prova que a empresa ENDO MEDICAL atuava como real adquirente e não simples encomendante das mercadorias importadas, suportando, ela, todos os custos das importações (fechamento de câmbio, tributos incidentes na importação, despesas com despacho), com tal procedimento restou configurada a infração denominada **interposição fraudulenta de terceiros**, nos termos da legislação que rege a matéria.

Vejamos o art. 689, inciso XXII do Regulamento Aduaneiro.

Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, caput e §1º, este com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59):

*XXII - estrangeira ou nacional, 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.*

Ainda nessa linha, insiste o Fisco que nos registros contábeis da empresa AST, constaram praticamente todos os adiantamentos feitos pela empresa ENDO RIO. Assim para demonstrar os adiantamentos feitos pela ENDO RIO, foi elaborado pela fiscalização um quadro demonstrativo/planilhas de fls. 18 a 23, em relação a cada DI, e a fiscalização apresentou cópias de folhas de extrato do Razão Contábil com Contrapartida da conta sintética – BANCOS CONTA MOVIMENTO - (obtidos através do SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL – SPED), onde constaram praticamente todos os adiantamentos e demais pagamentos efetuados.

Conforme apurou o Fisco em seu Relatório Fiscal (*fl. 18*), onde informa que *"Na contabilidade da AST os valores estão identificados como pagamento das notas fiscais e antecipações referentes aos processos relacionados com cada importação, na relação das DI's essa referência consta como processo AST"*.

Conclui ainda o Fisco que as antecipações feitas pela empresa ENDO RIO, que aconteceram a cada processo, foram normalmente em parcelas depositadas diretamente em conta corrente da AST e alguns pagamentos através da quitação de duplicata. Ressalte-se que a empresa ENDO RIO **não atendeu à intimação** da fiscalização a fim de explicar o assunto, assim comprovou-se os valores adiantados através dos registros contábeis da AST, obtidos, como dito, através do SPED.

Repisando-se, a Lei nº 11.281, de 20/02/06, em seu art. 11, criou a figura do “encomendante predeterminado” nas importações, submetendo esta modalidade de operação à regulamentação da Secretaria da Receita Federal.

A RFB, através da IN SRF nº 634 de 24/03/06, cuidou de regulamentar a importação “para revenda a encomendante predeterminado”:

Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.

Parágrafo único. Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente.

Como ficou comprovado nos autos, os adiantamentos de recursos destacados na contabilidade, com base no § 2º, do art. 11, da Lei nº 11.281 e da IN SRF nº 634/06, presume-se que as importações foram efetuadas na modalidade **por conta e ordem de terceiros**.

É cediço que na importação por conta e ordem, embora a atuação da empresa importadora possa abranger desde a simples execução do despacho de importação até a intermediação da negociação no exterior, contratação do transporte, seguro, entre outros, o promotor da operação é o adquirente. Este é o mandante da importação, aquele que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional; embora, nesse caso, o faça por via de um mandatário. Além disso, **é o adquirente que pactua a compra internacional e dispõe de capacidade econômica para o pagamento, pela via cambial, da importação, pois é deste que se originam (ou deveriam se originar) os recursos financeiros.**

No caso, veja-se o que dispõe o Decreto-Lei nº 1.455/76, V, com alterações promovidas pela MP nº 66/02 convertida na Lei nº. 10.637/02:

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 (...g.n).

Quanto a capacidade financeira da AST

Quanto a falta de capacidade financeira da AST para atuar no comércio internacional, isso fica evidente, no momento em que necessita de adiantamentos dos adquirentes para cumprir com os compromissos de nacionalização de importações que registra como sendo por encomenda e conta e risco próprio. E ainda, pela forma adotada no aumento do seu Capital Social feito em 2006, quando passou de R\$ 100.000,00 para R\$ 755.000,00, sendo que tal foi justificado como sendo pela aquisição de imóvel rural e com o fim de demonstrar capacidade de pagamento (declaração à fl. 135). Veja-se reprodução abaixo:

1º - O aumento de Capital mencionado deu-se através da aquisição de um Sítio com 56 hectares, tendo como objetivo a renovação de cadastros, como o da Receita Federal, Bancos e Fornecedores, além de demonstrar aos seus fornecedores e colaboradores a capacidade de pagamento da empresa.

Note-se que esse aumento de Capital Social não alterou a condição financeira da empresa, uma vez que o imóvel foi comprado pela própria AST, em 24/05/2006, por R\$ 87.360,00 (fls. 125 a 128), e como foi pago diminuiu suas disponibilidades. Na sequência, o imóvel foi reavaliado em R\$ 655.000,00, com base em Laudo (fls. 129 a 131), emitido em

17/04/2006, sendo que o saldo (resultado) dessa Reserva de reavaliação foi, no mesmo ano, utilizado para aumentar o Capital da empresa. Assim, podemos avaliar que o aumento do Capital, que seguiu formalizado na 21ª Alteração do Contrato Social, foi feito de forma gráfica e simulada, sem afetar a situação financeira da empresa (fls. 136 a 138).

Na mesma linha, foi apresentado pela fiscalização um demonstrativo da evolução patrimonial da AST (fls. 24/26), com base nas principais rubricas contábeis, sendo que os valores apurados pelo Fisco, foram aqueles que constaram nas DIPJ's apresentadas e balancete de janeiro a julho de 2012, onde fica demonstrado, várias evidências que efetivamente a **AST não tem condição financeira para atuar no comércio internacional**, e que precisa dos adiantamentos dos adquirentes, não só nas suas operações por conta e ordem de terceiros, mas em todos os procedimentos e assim passou a simular as operações que tinha que registrar como sendo por conta e risco próprio e para encomendante, para poder continuar recebendo os benefícios financeiros do FUNDAP.

O FUNDAP - Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias, foi criado pelo estado do Espírito Santo (ES) em 1.970, com o objetivo atrair, para os portos do estado, empresas e operações de comércio exterior e assim promover seu desenvolvimento econômico e social, ganhando expressividade a partir dos anos 1.990, com a abertura do país às importações de mercadorias estrangeiras, principalmente veículos, a partir do Plano Real em 1.994.

Trata-se de um benefício concedido às empresas de comércio exterior que estabelecem seu domicílio fiscal no estado e são autorizadas pelo BANDES – Banco de Desenvolvimento do ES a operar no sistema dentro de certos limites operacionais, pelo qual, essas empresas, chamadas “FUNDAPEANAS” obtêm, para os despachos de importação que promovem no ES, postergação do prazo no pagamento do ICMS incidente nas importações e financiamento de longo prazo, concedido pelo mesmo BANDES, no valor de cerca de 70% do ICMS recolhido, com juros fixos de 1% ao ano, carência de 5 anos e mais 20 de prazo de amortização, com opção de recompra da dívida, em leilões realizados periodicamente por este banco, nos quais os contratos são liquidados por cerca de 10% do saldo devedor.

A AST, como visto, é uma empresa "FUNDAPEANA", e como tal, tem como principal interesse o aproveitamento de benefício financeiro do FUNDAP, oferecido pelo Estado do Espírito Santo/ES, prestando serviços para empresas interessadas em nacionalizar mercadorias importadas. Já a ENDO MEDICAL, é a empresa compradora das mercadorias no exterior, foi quem identificou a sua necessidade e colocou os pedidos de compra.

As constatações deram conta de que as mercadorias não foram compradas pela AST, assim como demonstraram que os impostos e demais despesas foram suportados pela ENDO MEDICAL, que adiantou todos os valores para que a AST pudesse cumprir com as obrigações relacionadas com o desembaraço e pagamento do câmbio.

Em resumo, todo esses procedimentos montado, destaca-se a participação da empresa **AST**, que, por não ter condições de operar no comércio exterior por conta e risco próprio ou encomenda (Relatório de fls. 23 a 27), optou pelo procedimento irregular para continuar se aproveitando do benefício financeiro do FUNDAP.

Desta forma, fica demonstrada a pratica da Interposição Fraudulenta, com a ocultação do real adquirente das mercadorias, comprador e principal interessado nas operações de importação das mercadorias em questão, cabendo a aplicação da pena de perdimento das

mercadorias, consoante o disposto no art. 689, inciso XXII, do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009). Para essa infração, considerada dano ao Erário, nos termos do art. 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, e de acordo com o mesmo artigo em seu § 3º, como esta evidente que os bens foram remetidos a consumo, aplica-se a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias.

Da alegada inexistência de adulteração ou falsificação

Alega a AST que esse tema tampouco merece maiores divagações, senão a reafirmação de que em nenhuma hipótese das movimentações da empresa houve a falsificação de documentos, tampouco adulteração. Não há nos autos sequer o apontamento de qual documento teria sido falsificado ou adulterado.

Que a recorrente importa mercadorias em razão da encomenda realizada pela ENDO MEDICAL, e não há o que se falar em adulteração e falsificação de documentos, repisando que tampouco em interposição fraudulenta.

Por outro lado, consta do relatório da fiscalização, que fica caracterizada a falsidade ideológica nas faturas comerciais apresentadas à RFB para nacionalização das mercadorias, sendo que elas não representam as operações comerciais, pois o importador nelas indicado não o é de fato, como ficou evidente, assim como a AST não atua na comercialização dessas mercadorias, simplesmente presta serviços na nacionalização dos bens.

E mais, conforme demonstrando na descrição dos fatos (infração 001, à fl. 56 e sgs), as operações de importação em questão são simuladas, pois omitem a real compradora das mercadorias (real importadora), e demonstram operações por encomenda e conta e risco próprio, quando na realidade foi operação por conta e ordem de terceiros. Tais irregularidade foi constatada nos documentos apresentados, acobertando as mercadorias em questão, BL, *Packing List* e Fatura internacional, declarando como importadora a AST, documentos identificados como ideologicamente falsos.

Posto isto, restou claro que na autuação à que se impôs a penalidade de multa pela interposição fraudulenta de terceiros, foi cometida com falsidade ideológica. O conceito de falsidade ideológica remonta ao tipo penal previsto no art. 299 (do Código Penal Brasileiro, Decreto-Lei nº 2.848, de 1940):

Art. 299 “Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante”.

No presente caso, foi apontada pelo Fisco, que quando da elaboração de todas as DI (Declarações de Importação), quando nelas se inseriu declaração diversa da que devia ser escrita, isto é, que a importação foi “por encomenda”, quando na realidade o foi “por conta e ordem de terceiro”, ficou caracterizada a falsidade ideológica nos documentos fiscais (faturas comerciais).

Da alegada inexistência do dolo nas operações da empresa

Alega em seu recurso que não há razão para ignorar toda conduta meritória, abonada pela seriedade evidente e pela manutenção, por anos (a empresa surgiu em 25.01.1991), no acirrado mercado de importação, para subitamente tratá-la como empresa

aventureira, ou mesmo com ilegalidades, conforme o rigor imposto pela fiscalização (procedimento da IN SRF nº 228/02), no esforço de gerar sua criminalização.

Ocorre que ficou constatados no Relatório da Fiscalização, elementos que comprovam a prática de declarações inexatas, que foram frutos de ações praticadas, com dolo, pelos importadores e demais comerciantes envolvidos, que, intencionalmente, promoveram modificações de características essenciais da operação de importação, de modo a ocultar a participação do real importador. Elementos básicos, dessas importações, foram alterados intencionalmente em todos os processos, para, além de manter ocultos, afastar os demais envolvidos da condição de adquirentes por conta e ordem.

Como já dito, foi apontada pelo Fisco, que quando da elaboração de todas as DI, se inseriu declaração diversa da que devia ser escrita, isto é, que a importação foi “por encomenda”, quando na realidade o foi “por conta e ordem de terceiro”.

Não se trata apenas de equívoco na definição da modalidade de importação, mas de documentos que instruem os despachos aduaneiros de importação, quais sejam as faturas comerciais e documentos de comprovação do transporte internacional, pois quem comprou as mercadorias no exterior não foi declarado e a sua identificação e qualidade de real importador obrigatoriamente deveria estar registrada em todos esses documentos.

Ou seja, os documentos apresentados ao Fisco registram operação de importação por conta e risco da AST, já as constatações e verificações constatadas pela fiscalização, que estão sendo apresentados como provas (faturas), demonstraram que o comprador das mercadorias no exterior, a ENDO MEDICAL, ficou oculto em todos os procedimentos.

Desta forma, caso a importação deixe de ser efetivamente negociada entre importador e exportador, por um terceiro, sem que seja consignada a identificação na DI e nos documentos de instrução, resta evidenciada a ocorrência enquadrada como ocultação do real responsável pela operação, mediante interposição fraudulenta.

Do efeito suspensivo do crédito lançado

Em seu recurso, sustenta a Recorrente que seja atribuído ao presente recurso o efeito suspensivo do Auto de Infração, tal como a exigibilidade da multa aplicada, até o trânsito em julgado da respectiva decisão final administrativa.

Com espeque no art. 151, III, do Código Tributário Nacional, fica determinado a SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE dos créditos tributários em discussão até o julgamento definitivo do recurso interposto na via administrativa.

Conclusão

Destarte, com base nos elementos probatórios contidos nos autos, VOTO no sentido de conhecer do Recurso Voluntário, para:

I – Preliminarmente, para REJEITAR a arguição de nulidade;

II – No mérito, JULGAR IMPROCEDENTE o recurso, restando, assim, legítima a constituição da exação em comento, restando escorreita a subsunção dos fatos à norma aplicada e a sujeição passiva da autuada ENDO MEDICAL.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator