



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

Processo nº 16561.000176/2008-10
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-005.428 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de maio de 2019
Matéria Pena de Perdimento
Recorrente JB IMPORT SERVIÇOS DE TELEMARKETING LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 12/08/2004 a 13/05/2008

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA.

A importação de mercadorias comprovadamente realizada com a antecipação de recursos pelo comprador configura importação por conta e ordem de terceiros, por força de presunção legal, cabendo ao contribuinte elidir a constatação fiscal por meio de provas.

A importação por conta e ordem declarada como sendo por conta própria, com a ocultação do real importador, configura a interposição fraudulenta, punível com a pena de perdimento da mercadoria e passível de conversão em penalidade pecuniária.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Tanto o importador ostensivo, como o adquirente oculto da mercadoria, respondem solidariamente pelo cometimento da infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, a conselheira Larissa Nunes Girard (suplente convocada) não votou nesse julgamento, por se tratar de processo votado pelo então conselheiro Marcelo Giovani Vieira, com voto já proferido e consignado na reunião anterior. Julgamento iniciado na reunião de abril de 2019.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

(assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza, Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisário, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Larissa Nunes Girard (suplente convocada), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana Junior.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo Contribuinte em face do acórdão nº 17-54.552, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento São Paulo II (SP), que assim relatou o feito:

Trata o presente processo de Auto de Infração lavrado para a cobrança da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias não localizadas ou consumidas, nos termos do art. 23, §§ 1º e 3º, do Decretolei nº 1.455/1976, regulamentado pelo art. 618, § 1º, do Decreto nº 4.543/2002.

Á fls. 02 antecede o RELATÓRIO DE AUDITORIA FISCAL o seguinte:

Processo Administrativo Fiscal nº	16561.000177/2008-56
Sujeito Passivo	Policom Comércio Importação e Exportação Ltda.
CNPJ	06.135.869/0001-20

Processo Administrativo Fiscal nº	16561.000176/2008-10
Sujeito Passivo	JB Import Serviços de Telemarketing Ltda.
CNPJ	03.643.744/0001-12

Processo Administrativo Fiscal nº	16561.000175/2008-67
Sujeito Passivo	JB Comercial de Plásticos Refletivos Ltda.
CNPJ	08.308.229/0001-08

Transcrevo a síntese do necessário da Descrição dos Fatos do Relatório de Auditoria Fiscal , parte integrante do Auto de Infração.

“Em procedimento fiscal nos estabelecimentos dos sujeitos passivos acima identificados, para verificação de obrigações tributárias incidentes sobre operações de comércio exterior, constatamos, nas importações listadas no demonstrativo nº 1, a simulação de operações de importação direta, quando na realidade se tratava de operações de importação por conta e ordem de terceiro, disso resultando dano ao erário, pela ocultação do sujeito passivo/comprador/adquirente, com sonegação ao Fisco da condição de contribuinte – Imposto sobre Produtos Industrializados, por ser o adquirente equiparado e estabelecimento industrial.

.../...

Perante a Aduana, Policom Comércio Importação e Exportação Ltda (doravante Policom), não se apresenta em nenhuma importação como pessoa jurídica importadora em operações procedidas por conta e ordem de terceiro, nos termos da

Instrução Normativa SRF n 225/2002, mas comparece nas Declarações de Importação (DI) na condição tanto de importadora como de adquirente de mercadoria de procedência estrangeira.

Por sua vez, tanto JB Import Serviços de Telemarketing Ltda. (doravante JB Import) quanto JBI Comercial de Plásticos Refletivos Ltda. (doravante JBI Comercial)

jamais se apresentam ao Fisco Federal como equiparadas a estabelecimento industrial, ao revenderem no mercado nacional mercadoria de procedência estrangeira, mas agem como se apenas fossem meros compradores no mercado interno de mercadoria estrangeira já nacionalizada por Policom.

DAS OPERAÇÕES REAIS DE IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCIERO.../...

No exercício da competência privativa prevista no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), identificamos JB Import e JBI Comercial como sujeitos passivos tanto do Imposto de Importação (II) quanto do IPI. Pelo II, são ambos responsáveis solidários, nos termos do art. 32, parágrafo único, inc. III, do Decretolei nº 37/1966. Do IPI, são ambos contribuintes, por força do disposto no art. 79 da Medida Provisória nº 2.15835/2001.

Tal sujeição passiva decorre do fato de serem JB Import e JB Comercial adquirentes de produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de Policom.

DA INFRAÇÃO E SUA COMINAÇÃO LEGAL

Reconhecida a materialidade dos fatos acima descritos, à fiscalização não restou alternativa senão subsumilos à norma jurídica expressa no art. 23, inc. V do Decretolei nº 1.455/19786, regulamentado pelo art. 618, inc. XXII, do Decreto nº 4.543/2002, normatizado pelo art. 4º, inc. II, da Instrução Normativa SRF nº 225/2002.

Revendidas as mercadorias por JB Import e JBI Comercial a milhares de consumidores no mercado nacional, conforme notas fiscais de saída apresentadas à fiscalização, das quais anexamos amostragem listada nos demonstrativos nº 2 e 3, o dano ao erário decorrente da infração de ocultação do sujeito passivo/comprador/adquirente é punido não com a pena de perdimento das mercadorias, mas com a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias não localizadas ou consumidas, nos termos do art. 23, §§ 1º e 3º, do Decretolei nº 1.455/19+76, regulamentado pelo art. 618, ° 1º, do Decreto nº 4.543/2002.

DO DANO AO ERÁRIO

“Informamos que não anexamos o REGISTRO DE APURAÇÃO DO IPI pois a empresa não é contribuinte deste imposto”: assim

responderam à fiscalização respectivamente em 29/10/2002 e 03/11/2008, tanto JB Import quanto JBI Comercial, quando instados a apresentarem o livro fiscal.

Ocultando JB Import e JBI Comercial sua condição de adquirentes de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de Policom, ambas deixaram de se equiparar a estabelecimento produtor industrial, nos termos do art. 79 da medida Provisória nº 2.15835/ 2001. Desse modo, ao darem saída de tais produtos, tanto JB Import quanto JBI Comercial deixaram de recolher aos cofres públicos o IPI.

DA RESPONSABILIDADE CONJUNTA PELA INFRAÇÃO.

Para a prática da infração de ocultação dos sujeitos passivos, compradores e adquirentes JB Import e JBI Comercial, de forma imprescindível concorreu Policom, responsável pelo registro das DIs , e dessa mesma prática evidentemente se beneficiaram JB Import e JBI Comercial, ao desobrigaremse ambos do pagamento do IPI, de modo que, nos termos do art. 95, inc. I, do Decretolei nº 37/1966, regulamentado pelo art. 603, inc. I, do Decreto nº 4.543/2002, respondem conjuntamente pela infração, nas importações respectivas, Policom e JB Import, e Policom e JBI Comercial configurada a relação infratorbeneficiário.

Por outro lado, dada a relação importadoradquirente, de novo respondem conjuntamente pela infração citada Policom e JB Import, e Policom e JBI Comercial, nas importações respectivas, nos termos do art. 95, inc. V, do Decretolei nº 37/1966, regulamentado pelo art. 603, inc. V, do Decreto nº 4.543/2002.

Em havendo responsabilidade conjunta pela infração, seja por conta do par infratorbeneficiário ou do par importadoradquirente, estabelece-se a solidariedade entre as pessoas jurídicas assim ligadas, por força do art. 124, inc. II, do CTN, sem benefício de ordem (idem, parágrafo único), com os efeitos previstos no art. 125 seguinte.

DA RELAÇÃO ENTRE JB IMPORT E JBI COMERCIAL

Inativa JB Import desde meados de março/2007, conforme declaração de seu contador em 29/10/2008, sucedelhe sem solução de continuidade JBI Comercial.

De fato, a nota fiscal nº 007532, emitida por JB Import em 06/03/2007, em sua última transação comercial característica, segue a nota fiscal nº 000002, emitida por JBI Comercial no dia seguinte, 07/03/2007, dando continuidade às mesmas transações comerciais.

A comparação entre o leiaute dessas duas notas fiscais denuncia que na prática JB Import e JBI Comercial são uma só e a mesma empresa, ostentando ambas o mesmo logotipo (a coruja), o mesmo telefone para vendas (21714100), o mesmo email (jbimport@jbimport.com.br), o mesmo site (www.jbimport.com.br) e, a partir da nota fiscal nº 000080, emitida cinco dias depois, o mesmo endereço (rua dos três irmãos, 201 – Morumbi –São PauloSP).

Em suas últimas notas fiscais, JB Import desfazse de seu estoque (NF nº 007535, 007536, 007537, 007538, 007547) e de seu mobiliário (NF nº 007545), destinando todos esses ativos a JBI Comercial.

Por fim, embora em percentuais diferentes, tanto JB Import quanto JBI Comercial ostentam o mesmo quadro societário: Jayme Alípio de Barros Filho e Mebahiah Optic Technology Investments Ltd (20% 80% e 48,94% 51,06%, respectivamente).

A extinção formal de JB Import, seja por liquidação voluntária, por reconhecimento administrativo ou por decretação judicial, ensejará de imediato a aplicação do parágrafo único do art. 132 do CTN.

DOS ELEMENTOS DE PROVA

Intimado em 14/02/2008 sobre a origem de recursos aplicados em suas operações de comércio exterior, Policom responde em 20/05/2008, descrevendo sua prática comercial, que pode ser assim sistematizada:

1º) a iniciativa da operação de comércio exterior partia do cliente: “o cliente desejava importar (...) e, para isso solicitava à Policom que fizesse a operação”;

2º) Policom não dispunha de recursos suficientes para realizar as operações de comércio exterior: “A Policom nunca teve capital exclusivamente próprio para consumir as operações realizadas”;

3º) as operações de comércio exterior foram realizadas por Policom mediante a utilização de recursos do cliente: “Policom (...) sempre contou – de forma legítima, válida e regular – com os adiantamentos realizados por seus clientes”, “clientes que adiantaram valores referentes às operações que foram posteriormente realizadas por Policom”.

Intimado novamente em 06/06/2008 a esclarecer que importações seguem a prática descrita acima, Policom responde em 31/07/2008, precisando a origem dos recursos aplicados em cada DI: “capital próprio da empresa” ou “adiantamento de cliente”.

Assim tendo afirmado e confirmado o uso de recursos de clientes em suas operações de importação, de imediato se aplica o disposto no art. 27 da Lei nº 10.637/2002:

“A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.15835, de 24 de agosto de 2001.”

Conforme demonstrativo nº 1, tais operações foram praticadas entre Policom e JB Import e Policom e JBI Comercial. O exame das notas fiscais listadas nesse demonstrativo mostra que as mercadorias, a cada fornecimento do exterior, destinavam-se em

bloco para JB Import e JBI Comercial, evidenciando que tais mercadorias não eram de nenhum modo disponibilizadas no mercado nacional para quem quisesse adquirilas, mas já tinham destinatário final pré-determinado: o próprio adquirente da mercadoria.

Sem subterfúgios, JB Import e JBI Comercial informam em seu site: “há 10 anos, a JB Import desenvolve, importa e comercializa produtos refletivos de alta qualidade, que podem ser utilizados em diversos ramos de atividade” (negrito da fiscalização). JB Import e JBI Comercial se apresentam a seus clientes como empresa que adquire no exterior os produtos que comercializa. Com efeito, sua primeira razão social (JB Import Importação e Exportação Ltda.) e seu nome reduzido (JB Import), pelo qual se faz conhecer no mercado nacional e que permanece no email e no site, expressam sua condição de comércio exterior.”

Ciente do Auto de Infração a interessada apresentou a impugnação de fls, 304/334, onde em síntese do necessário alegou:

- o presente auto de infração decorre de pretensa solidariedade encontrada pelo agente exator na fiscalização da empresa POLICOM COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, que redundou em lançamento nascido do Processo Administrativo Fiscal nº 16561.000177/200856; (negritei)*
- juntamente com a JB IMPORT foram igualmente julgada devedora solidária a sociedade JBI COMERCIAL DE PLÁSTICOS REFLETIVOS LTDA., que também foi fiscalizada e autuada conforme Processo Administrativo Fiscal nº 16.561.000175/200867; (negritei)*
- o AFRFB lavrou um único auto de infração contra a POLICOM e, a partir dele, extraiu cópias reprográficas que serviram como instrumento de autuação das duas outras empresas, inclusive esta, ora impugnante;*
- afora o cálculo do imposto, Vossas Senhorias encontrarão as mesmíssimas razões e fundamentos nas três autuações que como se disse, são solidárias;*
- a presente impugnação terá em seu escopo o mesmo teor que aquele juntada no PAF 16561.000177/200856 e 16561.000175/200867, eis que absolutamente idênticas as razões de lançar e consequentemente, as razões de impugnar;*
- os “devedores solidários” por razões de economia processual valeram-se, por conta de tal imputação, dos mesmos documentos e das mesmas solicitações formuladas ao fisco eis que, o destino de qualquer um dos três processos administrativos afeta diretamente aos outros dois, positiva ou negativamente;*

- *o requerimento de cópia do processo e da coletânea de documentos denominada “Dossier do Contribuinte”, em sua integridade, capa e capa, cuja cópia se encontra em anexo, foi recebido no dia 04/12/2008, pelo Sr. Chefe Substituto da DIFIS que informou não poder fornecer as cópias pedidas, sem o prévio consentimento do agente responsável pela fiscalização;*
- *começa aí o verdadeiro calvário do contribuinte; inobstante o requerimento e insistentes telefonemas, não logrou obter as cópias do Processo Administrativo Fiscal e do Dossier do Contribuinte para a elaboração de sua peça impugnatória o que configura grave e flagrante desrespeito ao seu direito constitucional de defesa;*
- *quanto ao “dossier do contribuinte” o impugnante foi informado de que este não seria fornecido uma vez que se tratava de documento sigiloso de interesse exclusivo da administração ; assim, sob a alegação de sigilo, negase a IMPUGNANTE o acesso a documentos que lhe dizem respeito e que certamente, comprovariam a origem e a forma irregular como a ação fiscal se desenvolveu, além da desídia do agente exator no atendimento às solicitações do contribuinte;*
- *doutrina e jurisprudência, tanto administrativa quanto judicial, são pacíficas no sentido de que o ato do lançamento fiscal está delimitado por princípios legais de observância obrigatória, sob pena de nulidade; os documentos públicos ditos SIGILOSOS receberam classificações e critérios a partir do Decreto nº 2.134/97;*
- *ora, o IMPUGNANTE não cuida de operações militares, não lida com instalações estratégicas nem, tampouco, milita nos negócios diplomáticos internacionais da nação;*
- *por outro lado, o AGENTE EXATOR, O SUPERVISOR DO GRUPO DE FISCALIZAÇÃO, ou mesmo o CHEFE DE FISCALIZAÇÃO DA DRF/SP, não são chefes de nenhum dos Poderes da República, nem Governadores do Estado e nem tampouco Ministros de Estado. Não consta, ainda, que tenham recebido delegação específica de qualquer uma destas autoridades para declarar SECRETO algum documento;*
- *na medida em que a publicidade dos atos é condição essencial de sua eficácia e existência, os atos administrativos decorrentes de decisões secretas ou implícitas, como ocorre no caso do auto de infração ora impugnado, SÃO NULOS DE PLENO DIREITO;*

- *em atitude arbitrária, o Poder Público, deixou de atender a princípios constitucionais básicos, tais quais o da legalidade, da publicidade, do contraditório e da ampla defesa, dentre outros, além de violar, frontalmente, a legislação aplicável ao caso, transcrita nesta peça impugnatória (cita julgamento proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém e mais outros julgados judiciais e também administrativos);*
- *a falta de assinatura do agente administrativo ANULA O AUTO DE INFRAÇÃO. Como se poderá verificar dos documentos a que teve acesso a Impugnante, quais sejam., apenas aqueles que acompanharam o auto de infração, NÃO HÁ QUALQUER ASSINATURA APOSTA EM NENHUMA DAS FOLHAS DO RELATÓRIO DA AÇÃO FISCAL, não se podendo afirmar, com certeza, estas foram, realmente produzidas pelo agente exator. Este, por sua vez, limita-se a assinar o auto de infração apenas na primeira folha do auto de infração e do termo de encerramento;*
- *a peça que compõe o chamado “Relatório de Auditoria Fiscal”, além de apócrifo, não foi impresso em papel timbrado da Receita Federal do Brasil, nem, nem outro tipo de papel que possam ao menos sugerir que tenha sido ali produzido e firmado pelo agente exator;*
- *a Delegacia Especial de Assuntos Internacionais da Receita Federal do Brasil DEAIN não é competente para a realização da ação fiscal e, menos ainda, para proceder ao lançamento(art. 170 do RI);*
- *ação fiscal, assim como o lançamento em si mesmo deveriam ter sido encaminhados à Alfândega da Receita Federal competente que tem, esta sim, poderes para fiscalizar e lançar nos moldes propostos;*
- *nula a ação fiscal em razão de falta de competência regimental do agente lançador; que se ponha de lado, desde logo, a pretensa responsabilidade da Impugnante quanto ao pagamento tanto do II quanto do IPI;*
- *recentissimamente, com fundamento na Lei 11.488/2007 a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, por sua segunda turma, no PAF 10314.005794/200883, decidiu pela improcedência do lançamento;*
- *as importações foram realizadas com todos os cuidados e obediência à legislação de regência, o que faz com que as práticas da Impugnante se enquadrem nos dispositivos da Lei 11.488/07;*
- *não há qualquer prova das afirmações de prática irregulares das empresas apontadas como solidárias (JB e JBI), uma vez que estas, tampouco, procederam como “ocultas” em atitudes dolosas demonstrando a intenção de onerar o fisco ou de provocar prejuízo ao tesouro;*

- *se no gráfico apresentado no “relatório” pretendeuse configurar a conta e ordem” com o ocultamento da pessoa do importador, o que existe em verdade, é a subsunção à Lei 11.488/07 onde a figura do importador é ostensiva e, portanto, diferente daquela tipificada pelo Decreto Lei 1455. A mera leitura dos fatos, sob a óptica do contribuinte “não bandido” seria suficiente para se verificar o que ora se préquestiona;*
- *no que concerne à responsabilidade conjunta ou solidária da infração, a Impugnante reportase integral e totalmente ao acórdão da DRJ/SPO retro citado, sendo que tal solidariedade é inaplicável ao caso corrente, mesmo que o lançamento fosse procedente e devido o crédito tributário;*
- *as relações entre JB JBI elencadas como justificativas são, como todo o demais, mera tentativa de comprovar fraude e simulação para justificar, ao final a aplicação da penalidade;*
- *os elementos de prova colhidos e caracterizados como “prova do crime” justificadores do lançamento (contidos no item “Dos elementos de prova” do Relatório) servem apenas para caracterizar a honestidade e lisura dos atos comerciais da impugnante e a forma ostensiva como foram procedidas as transações à luz da Lei 11.488/07;*
- *a legislação justificativa (art. 27 da Lei 10.637/2002) se aplicáveis, deixariam de sê-lo por força da retroatividade da lei nova;*
- *quanto ao conteúdo do site de JB e JBI existir o termo “importa” poderia justificar uma punição do CONAR mas jamais ser utilizado como instrumento de prova da Receita Federal contra o contribuinte. Na propaganda utilizase material e linguagem acessível a clientes e consumidores e não termos técnicos passíveis de serem utilizados como provas;*
- *dada as preliminares, requer a nulidade do auto de infração determinado seu arquivamento;*
- *em não assim sendo, no mérito, requer o acolhimento integral das razões expostas, com a consequente improcedência do Auto de Infração;*
- *requer, outrossim, seja o Impugnante oficialmente notificado da data e local da sessão de julgamento por essa E. Delegacia d Receita Federal de Julgamento em São Paulo.*

Após exame da Impugnação apresentada pelo Contribuinte, a DRJ proferiu acórdão assim ementado:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II**Período de apuração: 12/08/2004 a 15/03/2007**CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA.**Responsabilidade solidária de terceiro, adquirente dos produtos importados no mercado interno. Artigo 124, inciso I, do CTN e artigo 95, inciso I do DL 37/1966.**Terceiro oculto, destinatário final de mercadorias importadas mediante esquema fraudulento. Responsável solidário por coautoria da infração.**PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.**Consignada no auto de infração a ciência do lançamento e de todos os seus anexos, e facultada vista do processo na repartição fiscal, durante o prazo para impugnação da exigência, resta descaracterizado o alegado cerceamento do direito de defesa.*

Inconformado, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário reiterando os argumentos de defesa apresentados quanto ao crédito tributário mantido.

Os autos foram, então, remetidos à este CARF e a mim distribuídos por sorteio.

Em primeira análise do feito, foi necessário o seu saneamento consistente na juntada, por conexão, do processo nº 16561.000177/2008-56, originalmente distribuído à 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção, resultando na prolação do despacho de fls. 446/448.

A reunião dos feitos foi realizada, conforme despacho de fl. 449 e foram ambos os feitos remetidos à minha relatoria.

Em primeiro exame do feito, esta Turma Julgadora determinou a conversão do feito em diligência, nos seguintes termos:

Por esta razão, proponho a conversão do feito em diligência para que a Autoridade Lançadora esclareça:

1. Os valores lançados por meio do presente Auto de Infração nº 16561.000177/2008-56 (Policom) são correspondentes aos mesmos fatos geradores objeto dos Autos de Infração nº 16561.000176/2008-10 (JB SERVIÇOS) e 16.561.000175/2008-67 (JBI COMERCIAL)?

2. Em caso positivo, qual a atual situação dos débitos objeto dos processos 16561.000176/2008-10 (JB SERVIÇOS) e 16.561.000175/2008-67 (JBI COMERCIAL)? Informar se foram efetivamente incluídos em parcelamento ou se foram inscritos em Dívida Ativa. Caso tenham sido inscritos em Dívida Ativa, informar se são objeto de ação judicial.

O Relatório de Diligência Fiscal apresentou as seguintes respostas aos questionamentos supra:

"(...)

*RESPOSTA: **sim**, os valores do auto de infração de POLICOM correspondem aos mesmos fatos geradores objeto dos autos de infração de JB SERVIÇOS e JBI COMERCIAL. O documento anexo nº 1 detalha os valores de cada um desses autos de infração.*

(...)

RESPOSTA:

➤ *PAF nº 16561.000176/2008-10:*

– crédito tributário com exigibilidade suspensa, distribuído para a 1ª turma ordinária da 2ª câmara da 3ª seção de julgamento do CARF.

➤ *PAF nº 16561.000175/2008-67:*

– crédito tributário inscrito em dívida ativa, objeto de ação judicial e com parcelamento sob controle da Procuradoria da Fazenda Nacional, conforme documento anexo nº 2.

Os autos, então, retornaram para julgamento.

É o relatório.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora

Em exame do Relatório Fiscal elaborado no presente procedimento fiscal, extrai-se que a Recorrente (JB IMPORT) foi apontada como real importadora em operação de importação realizada em nome próprio pela empresa POLICOM.

Os fatos apurados pela Fiscalização são de que a própria POLICOM, em suas respostas às intimações realizadas, deixou claro que não dispunha de recursos financeiros próprios para realizar as operações de importação e que sempre contou com adiantamento de seus clientes.

Desse modo, afirma a Fiscalização ser hipótese de aplicação do art. 27 da Lei nº 10.637/2002.

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

Acerca das empresas compradoras, JB Import e JBI Comercial, a Fiscalização destaca informação contida em seu sítio eletrônico de que "há 10 anos, a JB

Import desenvolve, importa e comercializa produtos refletivos de alta qualidade", comprovando que estas empresas se apresentam aos seus clientes como importadoras.

As Notas Fiscais examinadas pela Fiscalização estão acostadas aos autos e é possível observar que em quase todas consta exatamente o número da DI respectiva.

Dentre os documentos apresentados pela Recorrente durante o trabalho fiscal, a anexados ao Relatório Fiscal, destacam-se, da empresa POLICOM:

(i) Cópias do Razão analítico

Observam-se lançamentos a título de *"VALOR RECEBIDO DE CLIENTES N/ MÊS POR CONTA DE OPERAÇÕES FUTURAS"*, tais como:

RAZÃO ANALÍTICO INDIVIDUAL							Folha: 00053
Empresa: 0217 POLICOM COMERCIO IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA							CNPJ: 06.135.869/0001-20
Período: 01/01/2005 a 31/12/2005							
LCTO	DCTO	DATA	C/PART.	C/C	HISTÓRICO	DÉBITO	CRÉDITO
Conta 21801-8 210108010000000 DIVERSOS							IC
00001865		31/03	10101-6		VALOR RECEBIDO DE CLIENTES N/ MES POR CONTA DE OPERAÇÕES FUTURAS		35.000,00
00001866		30/04	10101-6		VALOR RECEBIDO DE CLIENTES N/ MES POR CONTA DE OPERAÇÕES FUTURAS		160.000,00
00001867		31/10	10101-6		VALOR RECEBIDO DE CLIENTES N/ MES POR CONTA DE OPERAÇÕES FUTURAS		70.000,00
00001868		30/11	10101-6		VALOR RECEBIDO DE CLIENTES N/ MES POR CONTA DE OPERAÇÕES FUTURAS		10.000,00
00001869		30/12	10101-6		DEVOLUÇÃO DE VALORES RECEBIDOS DE CLIENTES REFERENTES A OPERAÇÕES NÃO EFETIVADAS.	65.000,00	
					SALDO FINAL.....	65.000,00	340.000,00
Conta 21801-8 210108010000000 DIVERSOS							
00001778		31/01	10101-6		SALDO ANTERIOR.....		275.000,00
00001779		31/12	10101-6		VALOR RECEBIDO DE CLIENTES N/ MES POR CONTA DE OPERAÇÕES FUTURAS	20.000,00	295.000,00

(ii) Esclarecimentos prestados

Especialmente com relação aos lançamentos acima referidos, a POLICOM foi intimada a prestar esclarecimentos, quando aduziu:

Tanto em 2005, antes da regulamentação pela IN nº 634/2006, quanto em 2006, a empresa sempre operou pelo sistema de encomendas, da seguinte forma: o cliente desejava importar X quantidade da mercadoria Y e, para isso, solicitava à Policom que fizesse a operação.

A Policom nunca teve capital exclusivamente próprio para consumir as operações realizadas, de forma que sempre contou - de forma legítima, válida e regular - com os adiantamentos realizados por seus clientes.

(...)

Portanto, aqueles créditos lançados na contabilidade como "VALOR RECEBIDO DE CLIENTES N/MÊS POR CONTA

DE OPERAÇÕES FUTURAS" *são exatamente o que se diz ali: clientes que adiantaram valores referentes às operações que foram posteriormente realizadas pela Policom.*

(fl. 242/243)

As empresas utilizam como justificativa para tais operações a INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF nº 634, de 24 de março de 2006, que estabelecia *"requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora em operações procedidas para revenda a encomendante predeterminado"*.

Todavia, é o próprio art. 1º da referida IN que exclui do conceito de importação por encomenda aquela realizada com adiantamento de recursos de terceiros, exatamente como na hipótese dos autos.

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.

Logo, são os próprios esclarecimentos, documentos e fundamentos normativos apresentados pela POLICOM que demonstram não se tratar de hipótese de **importação por encomenda** - na qual a importadora promove, em seu nome e com recursos próprios, toda a operação de importação e aquisição de mercadoria no exterior, para posterior revenda a encomendante predeterminado - mas, sim, de verdadeira **importação por conta e ordem de terceiros** - atuando na condição de mera mandatária do real importador, que é detentor dos recursos financeiros utilizados.

Na Impugnação apresentada nos presentes autos, e posteriormente reiterada em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente aduz preliminar de nulidade em razão de diversos aspectos de forma: **(i)** que teve acesso apenas aos documentos acostados aos autos, mas não à totalidade dos documentos obtidos pela Fiscalização, que chama de *"dossier do contribuinte"*; **(ii)** que o *"relatório de auditoria fiscal"* é apócrifo; **(iii)** que a Fiscalização desobedeceu ao Mandado de Procedimento Fiscal quanto ao período a ser fiscalizado; **(iv)** que a "Delegacia Especial de Assuntos Internacionais da Receita Federal do Brasil" não é competente para proceder ao lançamento. Todos esses argumentos, a seu ver, tornam nulo o lançamento guerreado.

Quanto ao mérito, afirma que jamais agiu com dolo ou simulação, incorrendo *"dano ao erário"* e que não houve prova do *"ocultamento da pessoa do importador"*. Aduz, ainda, que, ainda que existente a infração apontada, a multa a ser aplicada ao Recorrente, na condição de importador ostensivo seria apenas a de 10% sobre valor da operação, previsto no art. 33, *caput*, da Lei nº 11.488/07.

Não há, nos autos, apresentação de qualquer documento por parte do contribuinte tendente a afastar a acusação fiscal, notadamente em face da **presunção legal** trazida pela Fiscalização (art. 27 da Lei nº 10.637/2002). Ou seja, em se tratando de presunção legal, o contribuinte não logrou afastar a presunção de que - em sendo confirmada a

antecipação de recursos - que as importações não seriam "*por conta e ordem deste*". Tampouco refutou a constatação fiscal - obtida em decorrência de confissão expressa do autuado - de que todas as importações foram realizadas com a antecipação de recursos de seus clientes.

O Recurso Voluntário do Contribuinte, quanto às preliminares e mérito, apenas repetiu as mesmas razões de sua Impugnação.

Entendo, pelo exposto, que não merece reforma o acórdão recorrido, pelo que, o transcrevo (parcialmente) como razão de decidir no presente feito:

Preliminarmente, a interessada alega que houve cerceamento ao seu direito de defesa, uma vez que ela não teria tomado conhecimento dos anexos referenciados nos Autos de Infração, o que tornaria nulo o lançamento sob exame.

Compulsando os autos, verifica-se que a autuação está perfeitamente fundamentada nos dispositivos legais que a regem e a descrição dos fatos já conduz às situações jurídicas que desencadearam o lançamento, pois a narração é clara e precisa, não deixando qualquer dúvida quanto ao fato imputado, o que permitiu à contribuinte identificar o fundamento da exigência. Assim, proporcionou-se à autuada o exercício do seu amplo direito de defesa mediante contraditório regularmente instaurado, tendo sido oferecida a ela a oportunidade de prestar todos os esclarecimentos que achasse necessário quanto às imputações que lhe foram feitas bem como carrear elementos de prova para elidir o feito fiscal.

Nesse sentido, cabe notar que a defesa apresentada pela contribuinte revela que houve pleno conhecimento dos termos da autuação e das infrações imputadas, sem que restasse configurado prejuízo à elaboração da impugnação.

Ademais, é importante observar que a assinatura do representante legal da interessada às fls. 295 comprova que, ao contrário do alegado, teve ela ciência não somente dos Autos de Infração, mas também de todos os seus anexos.

Registre-se ainda que é assegurado, ao contribuinte, a opção de vista do processo dentro do prazo de impugnação 30 (trinta) dias, contados a partir da ciência do Auto de Infração, expediente este que poderia ter sido utilizado por parte da autuada, se fosse do seu interesse ter acesso a todos os documentos constantes dos presentes autos.

Outrossim, não tendo havido prejuízo à contribuinte para a apresentação de sua impugnação, não há que se falar em cerceamento de direito de defesa a ser reconhecido. Tal entendimento é corroborado pelo Egrégio Conselho de Contribuintes, conforme se infere pela ementa do Acórdão nº 10310.340, a seguir transcrita:

“CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Improcede a alegação do cerceamento ao direito de defesa, quando o contribuinte o exerce na sua plenitude como se depreende dos autos do processo.” (Ac. n.

10310.340, DOU de 11.10.1990, p. 19.279, Rel. Cons. Luiz Alberto Cava Macieira).

Desse modo, estando o enquadramento legal e a descrição dos fatos aptos a permitir a identificação da infração imputada ao sujeito passivo, e estando presentes nos autos todos os documentos que serviram de base para a autuação sob exame, não há que se falar em cerceamento de defesa, razão pela qual deve ser rejeitada a preliminar argüida.

Reclama, ainda que a peça que compõe o chamado “Relatório de Auditoria Fiscal”, além de apócrifo, não foi impresso em papel timbrado da Receita Federal do Brasil.

A exigência quanto à assinatura do agente fiscal visa identificá-lo plenamente, no sentido de se poder verificar se a execução do ato se deu, ou não, por agente competente.

Desta forma, estando devidamente identificado o competente agente do ato de lançamento, mesmo que este (o agente) tivesse apostado rubrica, ao invés de assinatura o que não se comprova efetivamente não se constituiria motivo para se declarar à nulidade do ato, haja vista que tal fato não teria causado prejuízo para a contribuinte. Registre-se, entretanto, que as fls. do “Relatório de Auditoria Fiscal” foram autenticadas pelo fiscal autuante e a peça “AUTO DE INFRAÇÃO” as fls. 293/299 esta impressa em papel timbrado da Receita Federal.

Tal conclusão tem amparo no Princípio da Transcendência contida art. 249 do CPC, o qual se utiliza subsidiariamente no direito tributário e que assim prescreve em seu parágrafo segundo:

“Art. 249.(...);

§1º O ato não se repetirá nem se lhe suprirá a falta quando não prejudicar a parte.

§2º.(...)”.

Também, de acordo com o Princípio de Instrumentalidade das formas, o que importa é a finalidade do ato e não ele em si mesmo considerado. Se puder atingir sua finalidade, ainda que irregular na forma não se deve anulá-lo.

Da solidariedade

Cabe lembrar que, como citado no Relatório Fiscal, a JB Import esta inativa desde meados de março de 2007, conforme declaração de seu contador em 29/10/2008. A JBI comercial deu continuidade às mesmas transações comerciais.

Como destacou a fiscalização a extinção formal de JB Import, enseja a aplicação do parágrafo único do art. 132 do CTN.

No que concerne à responsabilidade solidária da infração, o Impugnante reporta-se integralmente ao acórdão do PAF

10314005794/2008-83, desta DRJ/SPO, que decidiu pela improcedência do lançamento. Sobre referido Acórdão trataremos adiante.

Quanto à solidariedade a ela imputada com força no art. 124 do CTN, temos:

A previsão legal contida no art. 124 do CTN é clara:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Para que a responsabilidade seja apurada, basta estar configurado o chamado interesse comum no fato.

A fiscalização bem descreve a situação, fls. 06:

Conforme demonstrativo nº 1, tais operações foram praticadas entre Policom e JB Import, e Policom e JBI Comercial. O exame as notas fiscais listadas nesse demonstrativo mostra que as mercadorias, a cada fornecimento do exterior, destinavam-se em bloco para a JB Import e JBI Comercial, evidenciando que tais mercadorias não eram de nenhum modo disponibilizados no mercado nacional para quem quisesse adquiri-las, mas já tinham destinatário final pré-determinado: o próprio adquirente da mercadoria.

As notas fiscais foram anexadas pela fiscalização as fls. 13 e seguintes.

(...)

Em face desta situação, comprovado o interesse comum no fato, correta a imputação de responsabilidade pela Impugnante.

Da aplicação da Lei n.º 10.637/2002

Aduz a interessada que as importações foram realizadas com todos os cuidados e obediência à legislação de regência, o que faz com que as práticas da Impugnante se enquadrem nos dispositivos da Lei 11.488/07.

Sem razão, como veremos mais adiante

A norma imputada à impugnante foi a do art. 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/02. A referida norma foi quem trouxe ao ordenamento jurídico pátrio a possibilidade de conversão da pena de perdimento em multa, tendo vigência a partir de 31/12/2002.

Art. 59. O art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 23.

.....
V estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

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

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

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

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional. (grifo nosso)

Verifica-se que a aplicação da penalidade em tela exige que a importação tenha ocorrido mediante fraude ou simulação.

A simulação restou devidamente comprovada nos autos, tanto com os documentos contábeis da empresa Policom, quanto com as informações prestadas pelas empresas intimadas que adquiriram os produtos importados.

Assim, comprovada a simulação, correta a imputação da multa realizada.

A interessada requer, caso não sejam acatadas suas alegações que seja aplicada o novo regramento tributário previsto na lei nº 11.488, de 15/06/2006, mais precisamente no art. 33.

Esta Delegacia de Julgamento São Paulo II, 2ª Turma, em diversas decisões, teve o seguinte entendimento, conforme ementa de um dos Acórdãos, este citado pela Impugnante (Acórdão nº 1728.108, de 14 de outubro de 2008), processo 10314.005794/200883.

INTERPOSIÇÃO DE PESSOA.

O que diferencia as infrações tipificadas no artigo 23, V, do DL 1.455/1976 e no artigo 33 da Lei 11.488/2007 é o fato de que a prevista na lei 11.488 tem como agente apenas o importador ou exportador ostensivo, ao passo que a do DL 1.455 destinase a punir o sujeito oculto, o verdadeiro responsável pela operação.

Com o advento do artigo 33 da Lei 11.488/2007 deixou de ser imputável ao importador ou exportador ostensivo, em coautoria, a infração do artigo 23, V, do DL 1.455/1976.

Pelo mesmo motivo, não se admite que o adquirente seja punido, solidariamente ao importador, com a multa do artigo 33 da lei 11.488.

Tal consequência é fruto do princípio do “non bis in idem” o qual, no direito aduaneiro, está albergado nos artigos 99 e 100 do DL 37/1966.

A importação de mercadorias destinadas a terceiro oculto, o real responsável pela operação, dá ensejo à pena de perdimento, ou sua conversão em multa, aplicável a esse terceiro (DL 1.455/1976, artigo 23, V) e, ao interveniente ostensivo, aquele em cujo nome é realizada a operação (“cede o nome”), é aplicável a multa de 10% do valor da operação (lei 11.488/2007, artigo 33, caput).

O parágrafo único do artigo 33 constitui norma explicativa destinada a afastar a imputação de inidoneidade da empresa que meramente “cede o nome”. Por outro lado, se além de “ceder o nome”, a empresa não comprovar a origem do capital empregado no comércio exterior, resta presumida sua inidoneidade, a ensejar a inaptidão de sua inscrição no CNPJ, por força da presunção estampada no artigo 81, § 1º, da Lei 9.430/1996.

Embora as infrações imputadas sejam anteriores à edição da Lei 11.488/2007, aplicase o artigo 33 retroativamente, em face do disposto no artigo 106, II, “c”, do CTN.

Em que pese o entendimento esposado por esta Delegacia de Julgamento São Paulo II, 2ª Turma, em diversas decisões, inclusive com a minha participação, após o conhecimento do Acórdão de nº 310200.662 da 1ª Câmara/2ª Turma Ordinária, de 24 de maio de 2010, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, numa análise mais apurada, esta 2ª turma modificou o entendimento, coadunando com o então decidido no Acórdão daquele Conselho, reproduzido abaixo:

“.../...

2.2 – Reflexo do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 sobre o inciso V do art. 23 do Decretolei nº 1.475, de 1976
Matéria que recentemente tem sido trazida à consideração este colegiado é o cabimento da aplicação retroativa do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 que, segundo defendido, teria derogado tacitamente o inciso V do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976, e, impondo penalidade mais branda à conduta descrita no ato derogado, atrairia a aplicação do art. 106, II, “c” do Código Tributário Nacional.

Sustenta-se, equivocadamente, a meu ver, que, a partir da vigência do dispositivo novel, não mais seria possível aplicar a pena de perdimento às mercadorias alvo de

operações maculadas pela ocultação das partes envolvidas.

Tais conclusões, sinteticamente, estariam apoiadas na convicção de que, interpretando-se tal dispositivo à luz do critério da mens legislatoris, chegar-se-ia à conclusão de que a infração tipificada no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 corresponderia materialmente à capitulada no 23, V do Decretolei nº 1.455, de 1976, diferenciando-se exclusivamente no que se refere à individualização do infrator, já que a contida no dispositivo mais recente teria como agente apenas o importador ou exportador ostensivo.

A se configurar tal identidade, a aplicação concomitante de duas penalidades implicaria violação ao princípio constitucional do non bis in idem, dogmatizado no art. 99 Decretolei nº 37, de 1966.

Apesar da convicção com que essa conclusão foi repudiada, inclusive em acórdãos de primeira instância alvo de recurso de ofício, a pena instituída no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 surgiu, efetivamente, como alternativa à declaração de inaptidão, nas hipóteses anteriormente previstas nas instruções normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil que disciplinavam a inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).

Para se chegar a tal convicção, faz-se necessário realizar uma análise da legislação que dispõe sobre a inaptidão das inscrições no (CNPJ), especialmente na hipótese em que se configura sua inexistência de fato.

Diz o art. 81 da Lei 9.430, de 1966:

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

Como se observa, a legislação tributária, na esteira do consignado no novo Código Civil (Lei nº 10.406, de 2002) em seu art. 966, que distingue a pessoa jurídica da empresa, atribui conseqüências à inscrição da contribuinte que, apesar de regularmente constituída junto aos órgãos de registro e da obtenção de número de cadastro junto ao Fisco, não preenche as condições para seu enquadramento como “existente de fato”, ou seja, que detenha os meios para a realização das operações comerciais que declarou ter realizado.

Importante relembrar os contornos desse elemento distintivo da empresa, assim sintetizado pela professora Rachel Sztajn:

Organização parece ser o elemento central, essencial, necessário e suficiente para determinar a existência da empresa, porque gera o aparato produtivo estável, estruturado por pessoas, bens e recursos, coordena os meios para atingir o resultado visado.

Nessa esteira, diferenciando empresa de pessoa jurídica, esclarece o Dês.. Sérgio Campinho:

Da inscrição no Registro Público de Empresas Mercantis resulta a presunção de se ter alguém dedicado a exercer atividade própria de empresário. É uma prova prima facie, mas que pode ser elidida por prova mais robusta em sentido contrário.

Desse modo, se determinadas pessoas celebram contrato de sociedade, tendo por objeto o exercício de atividade própria de empresário, promovendo o arquivamento do respectivo instrumento na Junta Comercial, estará a sociedade, enquanto pessoa jurídica, constituída. Todavia, somente passará a ostentar a condição de empresária se efetivamente iniciar a exploração de seu objeto, abdicando da inatividade. Enquanto não entrar em operação o seu objeto, teremos a pessoa jurídica, a sociedade constituída, mas não uma sociedade empresária.

Por outro lado, acerca dos efeitos da verificação da inexistência de fato, fixa o art. 82 da Lei nº 9.430, de 1966, responsável pela instituição desse status cadastral:

Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral e Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços, (grifei)

Ou seja, da mesma forma em que, se verificado que a sociedade não reúne os elementos caracterizadores da empresa, perde a sua escrituração comercial a presunção estabelecida no art. 226 do mesmo Código Civil, se não apresenta condições mínimas de funcionamento, seus documentos fiscais perdem o poder de provar, por si só, a realização de um serviço ou a comercialização da mercadoria.

Evidentemente, a atribuição de tal status à inscrição impõe um ônus significativo para o sujeito passivo, de sorte que a sua aplicação em dissonância com o que

preceitua a norma que a instituiu, mais do que ilegal, afronta os princípios, implícitos e explícitos, norteadores da atuação da administração pública, gizados na Constituição Federal de 1988.

De fato, a pretexto de fazer uso da delegação contida no caput do já transcrito art. 81 da Lei nº 9.430 de 1966, fixou o Fisco no art. 37, III da Instrução Normativa SRF nº 200, de 13 de setembro de 2002:

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

(...)

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

Seguindo-se tal ato ao pé da letra, bastaria que a pessoa jurídica cedesse seu nome uma única vez para que, apesar de possuir todos os meios para a realização de suas atividades, lhe ser atribuído o mesmo tratamento dispensado à pessoa jurídica que não reunia condições para enquadramento nos contornos do que a Lei Civil classificou de sociedade empresária.

Além de desproporcional, tal dispositivo encontrava-se maculado de vício formal, pois foi-se muito além da delegação contida na lei que instituiu a inaptidão da inscrição, violando por consequência, o princípio da legalidade, gizado no art. 37 da Carta Política de 1988.

Com efeito, o já transcrito art. 81 somente autorizou o Ministro da Fazenda a disciplinar os termos e condições em que se dará a declaração de inaptidão, jamais a equiparar, por meio de presunção, a cessão do nome à inexistência de fato. Sabidamente, a instituição de tal ficção jurídica exigiria lei sem sentido formal.

Tal explicação é fundamental para que se estabeleça a verdadeira mens legislatoris que orientou a redação do recente art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, mais facilmente compreendida após sua leitura:

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

Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1966.

Como se vê, a hipótese descrita o art. 33 da Lei nº 11.488 é exatamente a mesma do inciso III art. 37 da IN SRF nº 200, de 2002: ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações, com vistas ao acobertamento de determinada pessoa.

Tal convicção é reforçada com a leitura do parecer que encaminha o projeto de Lei de Conversão da Medida Provisória nº 351/2007 (PLV 13/2007), do qual resultou a Lei nº 11.488, de 2007, seu relator, que também responde pela autoria do dispositivo, faz a seguinte observação à proposto de redação do art. 35, posteriormente renumerado para 33, quando da conversão definitiva:

*“já no art. 35, juntamente com a modificação da redação do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1966, contida no art. 15 do PLV, sugerimos a **adequação dos critérios legais para se declarar a inaptidão de inscrição das pessoas jurídicas** e da multa aplicável no caso de cessão de nome da empresa para realização de operações de comércio exterior de terceiros.” (grifo nosso)*

Ora, tanto o âmbito de aplicação do dispositivo novel é a inaptidão cadastral que fez questão de inserir a ressalva do par. único; quem cede o nome, mas tem meios para a realização de sua atividade societária, sujeitase à multa de 10%.

Caso contrário, à inaptidão cadastral. Essa é a adequação de que fala o legislador.

Admitindo que a exegese baseada na mens legislatoris não fosse suficiente para demonstrar a ausência de sobreposição de infrações, não se poderia falar, no

presente, de violação do princípio do non bis in idem, implícito no subsistema jurídicopenal norteado pela Constituição de 1988.

Trazendo tal sobrenorma para o plano das regras jurídicas, diz o art. 99 do Decretolei nº 37 de 1966:

Art. 99 – Apurandose, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações pela mesma pessoa natural ou jurídica, aplicamse cumulativamente, no grau correspondente, quando for o caso, as penas a elas cominadas, se as infrações não forem idênticas.

Duas ou mais infrações, portanto, devem dar ensejo a duas ou mais penalidades, salvo se tais infrações se revelarem idênticas. Tal identidade, como é cediço, não se revela exclusivamente pela semelhança ou unicidade da conduta.

Ou seja, pelo menos no plano do direito aduaneiro, é legalmente possível que uma única ação viole mais de uma regra e seja apenada com mais de uma sanção.

Para demonstrar esse raciocínio, relembro hipótese constantemente trazida a este Colegiado, materializada nas circunstâncias em que o sujeito passivo, ao se equivocar na informação do código da NCM comete duas infrações, uma que tutela a exatidão do recolhimento dos tributos incidentes na importação, capitulada no art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996 e outra que zela pela exatidão das informações prestadas na declaração, com vistas à efetividade do controle aduaneiro, capitulada no art. 84 da medida Provisória nº 2.155, de 2001.

Com efeito, a declaração inexata, quando o item declarado é a classificação fiscal, impõe a aplicação de duas penalidades diversas, eis que a mesma ação infringe mais de uma norma.

Especificamente no âmbito do que se discute no presente recurso, a recorrente, ao ceder seu nome para a prática de atos por terceiros e, ao mesmo tempo, inserir informações falsas nas declarações prestadas ao Fisco, amparada em documento, no mínimo ideologicamente falso, já que não reflete as partes envolvidas na transação comercial, infringe, igualmente, os dois dispositivos.

Ou seja, assim como ocorre no plano do direito penal, é possível que, com uma única conduta, sejam violadas duas ou mais regras.

No âmbito daquele ramo, aplicase a cláusula de aumento da pena prevista no art. 70 do Código Penal (Decreto-lei nº 2.848, de 1940); no direito aduaneiro, cada uma das penalidades correspondentes à cada norma infringida, nos termos do já transcrito art. 99 do DL nº 37/66.

Finalmente, tal convicção é reforçada quando se observa a regulamentação do art. 33 no recente Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009.

Vejase o que diz o seu art. 727:

Art. 727. Aplicase a multa de dez por cento do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários.

(...)

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

Não custa destacar que o parágrafo 3º acima transcrito possui conteúdo evidentemente interpretativo, a reclamar a aplicação do inciso I, do art. 106 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966), máxime em função de que, no presente processo, não se discute a inclusão da multa recéminstituída.

Forçoso é concluir, portanto, que as infrações não são idênticas e, nessa condição poderiam se aplicadas, concomitantemente, as penas a ela correspondentes a fatos que, a partir da entrada em vigor da lei nº 11.488, incidirem na hipótese descrita no seu art. 33.

Nesse ponto, convém registrar pronunciamento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região nos autos da AMS nº 2005.72.08.0051666:

Tenho, no entanto, que a disposição acima citada não tem o condão de afastar a pena de perdimento, ou seja, não revogou o ar. 23 do DL nº 1.455/76, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. Isso porque, a pena de perdimento atinge, em verdade, o real adquirente da mercadoria, no caso a HBB, sujeito oculto da operação de importação. A pena de multa de 10% revelase como pena pessoal da empresa que, cedendo seu nome, faz a importação, em nome próprio, para terceiros.

Quanto à declaração de inaptidão do CNPJ, o parágrafo único do aludido artigo estatui que “ à hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996”, e que consiste, exatamente, na declaração de inaptidão do CNPJ. É dizer, realmente, quanto a essa declaração houve a vedação de aplicação dessa sanção na hipótese de importação em favor de terceiro oculto. Não obstante, tal penalidade não foi aplicada pelo auto de infração objeto desta impetração, tanto que está sendo objeto de apreciação em outro mandado de segurança, que tramita na 1ª Região, em decorrência de outro ato de outra autoridade fiscal, de modo que, no particular, a questão é de ser tratada no seio da aludida ação mandamental.

*Aliás, o explicitação constante do parágrafo único do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, vem ao encontro do que se disse anteriormente, no sentido de que não houve a revogação da pena de perdimento para a hipótese retratada nos autos. **Ao contrário, confirma a assertiva, porquanto exclui, expressamente, apenas a possibilidade da aplicação da sanção de inaptidão do CNPJ. Quanto às demais penas, permanecem incólumes, havendo a previsão, agora também, da pena pecuniária, nos termos do caput do aludido preceptivo legal.** (os destaques não constam do original).*

Não há que se falar, portanto em derrogação tácita. Nesse ponto, precisa é a lição de Carlos Maximiliano que, analisando tal modalidade de antinomia, conclui:

“442 – Pode ser promulgada nova lei, sobre o mesmo assunto, sem ficar tacitamente abrogada a anterior: ou a última restringe apenas o campo de aplicação da antiga; ou, ao contrário, dilata, estende a casos novos; é possível até transformar a determinação especial em regra geral. Em suma: a incompatibilidade implícita entre duas expressões de direito não se presume; na dúvida, se considerará uma norma conciliável com a outra. O juriconsulto Paulo ensinara que as leis posteriores se ligam às anteriores, se lhes não são contrárias; e esta última circunstância precisa ser provada com argumentos sólidos...”

Com efeito, partindose do pressuposto de que o ponto de partida para uma interpretação sistemática é a presunção de coerência do Ordenamento Jurídico, somente se afasta a aplicação da norma anterior após a demonstração inequívoca da incompatibilidade entre os dispositivos, conforme sintetizou o renomado hermeneuta.

*Em resumo: sempre se começará pelo Processo Sistemático; é só depois de verificar a **inaplicabilidade ocasional** deste, se proclamará abrogada, ou derrogada, a norma, o ato, ou a cláusula. (destaquei)*

Ou seja, o esforço hermenêutico próprio da interpretação sistemática pressupõe a coerência do ordenamento e somente em situações excepcionais pode conduzir à conclusão da derrogação tácita da norma.”

Assim, quanto à preliminares e ao mérito, entendo que deve ser mantido o lançamento tributário objeto do presente feito.

Não obstante ao exposto, o Recurso Voluntário trouxe novo argumento quanto à "duplicidade do lançamento".

Em fato, tal argumento foi suscitado pelo próprio Acórdão Recorrido, que, a despeito de ter identificado a existência de lançamento realizado duplicidade pela Fiscalização, não se manifestou quanto à sua legitimidade por entender preclusa a matéria. Confira-se:

Assim, considerando que foram formalizados 3 processos (cobrança da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias não localizadas ou consumidas, nos termos do art. 23, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº 1.455/1976, regulamentado pelo art. 618, § 1º, do Decreto nº 4.543/2002):

16561.000175/200867 valor do crédito R\$ 386.460,63
16561.000176/200810 valor do crédito R\$ 591.864,78
16561.000177/200856 valor do crédito R\$ 978.325,41,

*Considerando que o crédito tributário do processo 16561.000177/200856 **Policom**, é o mesmo dos outros 2 (dois) processos, os solidários, somados;*

Considerando que o artº 17 do Processo Administrativo Fiscal dispõe que “considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante”;

Considerando que nenhum dos interessados impugnou a duplicidade do lançamento;

Considerando que a JBI COM DE PLÁSTICOS REFLETIVOS LTDA., já solicitou o parcelamento do seu débito, assumindo assim a parte que coube da sua responsabilidade tributária;

Considerando assim, meu voto é pela procedência do Auto de Infração.

Entretanto, deverá o setor de arrecadação atentar para o fato de que se a POLICOM ou a JB IMPORT SERVIÇOS DE TELEMARKETING LTDA efetuar o pagamento, deverá ser observado o valor que foi solicitado o parcelamento. O pagamento de um aproveita os demais.

Discordo, todavia, do posicionamento externado pela Autoridade de primeira instância. Muito embora esta alegação seja inovadora, tenho que merece ser examinada por este órgão julgador, por se tratar de matéria de ordem pública, como se passa a expor.

Conforme Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 4 e seguintes), a ação fiscal compreendeu 3 contribuintes distintos sendo que, para cada um deles, foi lavrado um Auto de Infração distinto:

Processo Administrativo Fiscal nº	16561.000177/2008-56
Sujeito Passivo	Policom Comércio Importação e Exportação Ltda.
CNPJ	06.135.869/0001-20

Processo Administrativo Fiscal nº	16561.000176/2008-10
Sujeito Passivo	JB Import Serviços de Telemarketing Ltda.
CNPJ	03.643.744/0001-12

Processo Administrativo Fiscal nº	16561.000175/2008-67
Sujeito Passivo	JB Comercial de Plásticos Refletivos Ltda.
CNPJ	08.308.229/0001-08

Nesta sessão de julgamento, estão sendo examinados exclusivamente os Autos de Infração nº 16561.000176/2008-10 (JB Import) e nº 16561.000177/2008-56 (Policom). O Auto de Infração nº 16561.000175/2008-67 (JB Comercial) não se encontra conexo pois não foi distribuído à este CARF.

A ação fiscal teve como objeto exclusivamente o lançamento da multa substitutiva à pena de perdimento de mercadorias importadas mediante fraude ou simulação.

Conforme já relatado pelo Relator original do presente feito na Resolução nº 3301-000.240, de 23 de fevereiro de 2016, fls. 444/456, o lançamento foi feito de forma duplicada, lavrando Autos de Infração distintos para cada um dos sujeitos passivos. Transcrevo:

Entretanto, antes de analisarmos os argumentos do recurso voluntário é preciso constatar que houve a autuação

principal da empresa Policom Comércio Importação e Exportação Ltda, que foi considerada a importadora de direito, enquanto as empresas JB Import Serviços de Telemarketing Ltda e JBI Comercial de Plásticos Refletivos Ltda foram consideradas importadoras de fato.

Como já constatado na decisão de 1ª instância, houve 3 lançamentos relativos às operações elencadas.

Os créditos tributários de cada processo são os seguintes:

16561.000177/200856 POLICOM	R\$ 978.325,41
16561.000176/200810 JB SERVIÇOS	R\$ 591.864,78
16.561.000175/200867 JBI COMERCIAL	R\$ 386.460,63

Analizando os 3 Autos de Infração constata-se que os fatos geradores lançados na Policom foram também lançados na JB e na JBI, de acordo com as importações que a Policom realizou para cada uma das duas empresas.

A soma dos valores dos autos de infração lavrados na JB e JBI é igual ao valor lavrado na Policom.

A infração tipificada em cada processo, também é a mesma:

OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO / COMPRADOR / ADQUIRENTE, MEDIANTE SIMULAÇÃO

A fundamentação também é idêntica:

Da infração: art. 23, inc. V, do Decretolei nº 1.455/1976, regulamentado pelo art. 618, inc. XXII, do Decreto nº 4.543/2002, normatizado pelo art. 4º, inc. II, da Instrução Normativa SRF nº 225/2002.

Da penalidade: art. 23, §§ 1º e 3º, do Decretolei nº 1.455/1976, regulamentado pelo art. 618, § 1º, do Decreto nº 4.543/2002.

Da responsabilidade: art. 95, inc. I e V, do Decretolei nº 37/1966, regulamentado pelo art. 603, inc. I e V, do Decreto nº 4.543/2002.

Portanto, foram lavrados 3 autos de infração para cobrança de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias não localizadas ou consumidas, nos termos do art. 23, §§ 1º e 3º, do Decretolei nº 1.455/1976, regulamentado pelo art. 618, § 1º, do Decreto nº 4.543/2002.

Como dito, constatou-se que o crédito tributário do processo 16561.000177/200856 Policom, é o mesmo dos outros 2 (dois) processos, os solidários, somados O débito da JBI COM DE PLÁSTICOS REFLETIVOS LTDA foi inscrito em Dívida Ativa da União.

Assim, diante da dívida fundada acerca do ocorrido, para evitar a exigência de crédito tributário em duplicidade e também em homenagem ao princípio da verdade material, regente do processo administrativo fiscal, proponho a conversão do julgamento em diligência para que se providencie o seguinte:

Para que a Secretaria da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento distribua o processo vinculado 16561.000176/200810 JB SERVIÇOS, que está no CARF na situação de "distribuir e sortear", para o presente relator, em observância ao art. 6º, do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015, Ricarf.

Findo o procedimento, que o presente processo e o processo nº 16561.000176/200810 JB SERVIÇOS retornem a este relator para prosseguimento e elaboração dos votos.

(sem grifos no original)

Os autos retornaram para julgamento e foram redistribuídos à esta Relatoria.

Constatou-se que as informações relativas ao pagamento do débito e inscrição em dívida ativa não constavam formalmente nos presentes autos. Tais informações apenas podem ser obtidas por meio de acesso aos autos do processo 16.561.000175/2008-67, franqueada exclusivamente aos Conselheiros representantes da Receita Federal (Auditores Fiscais), como é o caso do Relator originário.

Desse modo, fez-se necessária nova conversão do feito em diligência para que a Autoridade Preparadora (órgão competente), concluísse e validasse formalmente a análise já iniciada pelo Relator original quanto ao possível parcelamento do débito relativo aos fatos geradores vinculados à JBI Comercial, também lançados no presente feito em face do contribuinte solidário, Policom, ou mesmo a sua inscrição em dívida ativa com o possível ajuizamento de Execução Fiscal.

Como já relatado, a diligência fiscal reafirmou:

1. Os valores lançados por meio do presente Auto de Infração nº 16561.000177/2008-56 (Policom) são correspondentes aos mesmos fatos geradores objeto dos Autos de Infração nº 16561.000176/2008-10 (JB SERVIÇOS) e 16.561.000175/2008-67 (JBI COMERCIAL)?

*RESPOSTA: **sim**, os valores do auto de infração de POLICOM correspondem aos mesmos fatos geradores objeto dos autos de infração de JB SERVIÇOS e JBI COMERCIAL. O documento anexo nº 1 detalha os valores de cada um desses autos de infração.*

2. Em caso positivo, qual a atual situação dos débitos objeto dos processos 16561.000176/2008-10 (JB SERVIÇOS) e 16.561.000175/2008-67 (JBI COMERCIAL)? Informar se foram efetivamente incluídos em parcelamento ou se foram inscritos em Dívida Ativa. Caso tenham sido inscritos em Dívida Ativa, informar se são objeto de ação judicial.

RESPOSTA:

➤ *PAF nº 16561.000176/2008-10:*

– crédito tributário com exigibilidade suspensa, distribuído para a 1ª turma ordinária da 2ª câmara da 3ª seção de julgamento do CARF.

➤ PAF nº 16561.000175/2008-67:

– crédito tributário inscrito em dívida ativa, objeto de ação judicial e com parcelamento sob controle da Procuradoria da Fazenda Nacional, conforme **documento anexo nº 2**.

Pois bem.

O débito pelo presente processo 16.561.000175/200867 JBI COMERCIAL, no valor de R\$ 386.460,63, está sendo objeto de cobrança também no Auto de Infração nº 16561.000177/2008-56 (Policom), restando patente a cobrança em duplicidade dos débitos, em face de sujeitos passivos distintos, ambos solidariamente responsáveis.

Como é cediço, a atividade de lançamento tributário (no caso, penalidade aduaneira convertida em obrigação tributária), é obrigatória, vinculada e motivada.

Na hipótese examinada, o crédito tributário foi devidamente constituído pela Autoridade Fiscal no momento em que lavrou o presente Auto de Infração 16561.000176/2008-10, em face da JB SERVIÇOS.

Quando da lavratura do Auto de Infração nº_16561.000177/2008-56 (Policom), carecia de motivação o agente autuante, já que os créditos tributários que pretendeu constituir já estavam devidamente e regularmente constituídos nos presentes autos. Por essa razão, o segundo lançamento formalizado em face da POLICOM está sendo cancelado, por ausência de motivação.

Nada obstante, o cancelamento do Auto de Infração nº_16561.000177/2008-56 não corresponde ao cancelamento do presente lançamento tributário, que se mantém pelas razões de direito expostas no presente voto.

Por todo o exposto, o voto é pelo conhecimento integral do Recurso Voluntário, e, no julgamento, por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Tatiana Josefovicz Belisário