



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

Processo nº 19482.000062/2007-59
Recurso nº . Voluntário
Acórdão nº 3301-004.137 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de outubro de 2017
Matéria MULTA DANO AO ERÁRIO
Recorrente H.P.R COMÉRCIO EXTERIOR LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 28/05/2003, 21/06/2003

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO.

Não há que se cogitar de nulidade quando o auto de infração e o acórdão recorrido preenchem os requisitos legais, o processo administrativo proporciona plenas condições à interessada de contestar o lançamento e inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no CTN ou Decreto 70.235, de 1972.

MULTA. NATUREZA ADMINISTRATIVA/ADUANEIRA COM FOCO NA MERCADORIA EM FACE DO IMPORTADOR/EXPORTADOR OSTENSIVO.

A pena de **perdimento da mercadoria**, em decorrência da **interposição fraudulenta de terceiros** nas operações de comércio exterior, é tipificada no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976.

O objeto primário da reprimenda aduaneira à interposição fraudulenta é a apreensão da mercadoria em face, primeiro, do importador ou exportador ostensivo, podendo ainda responder pela infração terceiro que concorreu para a prática delituosa (artigo 95 do Decreto-lei nº 37/66).

A sanção decorrente da **interposição fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior** (inciso V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76) repercute na própria **mercadoria**, que, em tais casos, é expropriada do sujeito passivo, sendo tal inflição substituída pela multa equivalente ao valor dos produtos apenas nos casos em que inexistente a possibilidade de sua apreensão (vide parágrafos 1º e 3º do mesmo artigo 23).

Realidade em que, comprovada a interposição fraudulenta de empresa constituída unicamente para intermediar operações de comércio exterior, legítima a exigência da multa equivalente ao respectivo valor aduaneiro da mercadoria, capitulada no artigo 23, § 3º, do Decreto-lei 1.455/76.

A presunção decorre de lei e implica na inversão do ônus da prova, atribuindo ao importador a responsabilidade da demonstração da forma de financiamento de suas importações.

A irregular importação por encomenda caracteriza-se quando as operações de comércio exterior, promovidas por pessoa jurídica importadora, que adquire as mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado, descumpre os requisitos e as condições estabelecidas na legislação para essa modalidade de importação, configurando, assim, interposição fraudulenta de terceiros.

DANO AO ERÁRIO.

Perdimento convertido em multa equivalente ao valor aduaneiro dos bens.

Considera-se dano ao erário a interposição fraudulenta de terceiros, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, na hipótese em que as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DO CARF.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

Aplicam-se juros de mora por percentuais equivalentes a taxa Selic por expressa previsão legal.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CARACTERIZAÇÃO.

A operação de comércio exterior realizada mediante a ocultação do real comprador presume-se por conta e ordem deste. É responsável solidário o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

PERÍCIA. PRESCINDÍVEL.

É prescindível o pedido de perícia, pois os elementos contidos nos autos são suficientes para que o CARF forme convicção sobre os temas em questão. Perícias e diligências têm o condão de prover esclarecimentos e não de trazer aos autos novos elementos probatórios.

FATOS INCONTROVERSOS.

Houve registro de importação direta e, após o início do procedimento fiscal, houve tentativa de trazer o real adquirente das mercadorias para o processo.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte e do responsável solidário, nos termos do voto do relator.

Processo nº 19482.000062/2007-59
Acórdão n.º **3301-004.137**

S3-C3T1
Fl. 1.024

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente e Relator.

Participaram do julgamento os conselheiros José Henrique Mauri, Liziane Angelotti Meira, Luiz Augusto do Couto Chagas, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Renato Vieira de Ávila, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de auto de infração para aplicação da conversão do perdimento em multa pela impossibilidade de apreensão da mercadoria, relativo às declarações de importação DI's no 03/0022057-0, 03/0022055-3 e 03/002259-6.

A ação fiscal foi motivada pelo fato da empresa importadora estar selecionada para os procedimentos especiais de fiscalização previstos na IN/SRF nº 206/02, conforme fichas de ocorrência do sistema RADAR, fls. 77 a 80.

Antes da ciência dos autos de infração e termos de apreensão, a impugnante HPR obteve liminar em Agravo de Instrumento relativo ao mandado de segurança nº 2003.61.05.007983-0, permitindo a entrega das cargas em 08/07/2003, fl. 699.

Em 30/11/2006, referido mandado de segurança foi julgado extinto com resolução do mérito, fl. 606, retomando assim a fiscalização a análise das importações.

Em decorrência desses trabalhos, entendeu a fiscalização que estavam presentes os elementos caracterizadores da interposição fraudulenta de terceiros, hipótese de dano ao erário prevista no art. 23, V, do Decreto-Lei 1.455/76, sendo a empresa HPR COMERCIO EXTERIOR LTDA a empresa interposta e a WIP DISTRIBUIDORA LTDA a real adquirente.

Nos termos do § 1º do mesmo art. 23, aplicou-se a pena de perdimento às mercadorias importadas e, em função de as mesmas já terem sido consumidas, conforme informação da empresa HPR COMERCIO EXTERIOR LTDA, fl. 44, foi aplicada a multa pela conversão nos termos do § 3º do mesmo art. 23.

Nos termos do art. 95, V, do Decreto-Lei nº 37/66 (art. 603, do RA/2002), a empresa WIP DISTRIBUIDORA LTDA foi considerada responsável solidária pelos créditos apurados pelo presente auto de infração.

Intimada em 09/10/2007, fl. 330, a empresa HPR COMERCIO EXTERIOR LTDA, apresentou impugnação e documentos em 08/11/2007, juntados às fls. 339 e seguintes, alegando em síntese:

1. Preliminarmente, alega a nulidade do auto de infração em função de não ter sido a impugnante intimada da abertura dos procedimentos especiais previstos na IN SRF 206/02 e na IN SRF 228/02. Alega violação do Princípio do Devido Processo Legal por suposto descumprimento das previsões do PAF (Decreto 70.235/72). Cita jurisprudência administrativa sobre o tema. Alega que a liminar obtida para liberação das mercadorias impedia o prosseguimento dos procedimentos especiais previstos na IN SRF 206/02.

2. Alega que em 01/06/2000 firmou "Contrato de Prestação de Serviços", fl. 402, com a empresa WIP DISTRIBUIDORA LTDA de importação por conta e ordem de terceiros de produtos da marca MONTBLANC.

Alega que apresentou à fiscalização o referido contrato após o registro das declarações de importação. Cita a legislação que rege a importação por conta e ordem de terceiros.

3. Alega que referidas importações foram direcionadas para o canal verde de conferência aduaneira, pelo qual deveriam ser imediatamente entregues ao importador. Alega que procedeu a retificação das declarações para inserir em campo próprio a informação do real adquirente das mercadorias.

4. Alega que não violou nenhum dos preceitos do parágrafo 3º do art 66 da IN SRF 206/02.

5. Alega que efetuou dezenas de importações anteriores, inclusive nos canais AMARELO e VERMELHO de conferência aduaneira, iguais a estas que são objeto do presente auto sem sofrer qualquer restrição por parte da fiscalização.

6. Alega violação do Princípio da Legalidade. Cita jurisprudência judicial sobre o tema. Cita também jurisprudência judicial sobre a ilegalidade da retenção de bens na importação por suspeita de irregularidade.

7. Alega que a legislação superveniente que regula a importação por encomenda, art. 11 da Lei nº 11.281/06, ampara as importações anteriormente realizadas pela impugnante. Alega o Princípio da Retroatividade Benigna do art. 106 do CTN para sustentar a tese de que as normas sobre importação por conta e ordem de terceiros não mais se aplicariam às importações deste processo.

8. Alega que não ficou caracterizado o Dano ao Erário. Cita doutrina e jurisprudência.

9. Alega a ilegalidade e a inconstitucionalidade da taxa SELIC.

10. Protesta pela produção de perícia técnica e apresenta quesitos.

11. Requer por fim que seja julgado improcedente o presente auto de infração.

Intimada em 09/10/2007, fl. 331, a empresa WIP DISTRIBUIDORA LTDA, apresentou impugnação e documentos em 08/11/2007, juntados às fls. 442 e seguintes, alegando em síntese:

1. Alega preliminarmente a ilegitimidade de parte passiva. Cita jurisprudência administrativa.

2. Preliminarmente, alega a nulidade do auto de infração em função de não ter sido a impugnante intimada da abertura dos procedimentos especiais previstos na IN/SRF 206/02 e na IN/SRF 228/02. Alega violação do Princípio do Devido Processo Legal por suposto descumprimento das previsões do PAF (Decreto 70.235/72). Cita jurisprudência administrativa sobre o tema. Alega que a liminar obtida para liberação das mercadorias impedia o prosseguimento dos procedimentos especiais previstos na IN SRF 206/02.

3. Alega que em 01/06/2000 firmou "Contrato de Prestação de Serviços", fl. 402, com a empresa HPR COMERCIO EXTERIOR LTDA de importação por conta e ordem de terceiros de produtos da marca MONTBLANC. Alega que apresentou à fiscalização o referido contrato após o registro das declarações de importação. Cita a legislação que rege o a importação por conta e ordem de terceiros.

4. Alega que as referidas importações foram direcionadas para o canal verde de conferência aduaneira, pelo qual deveriam ser imediatamente entregues ao importador. Alega que ocorreu a retificação das declarações para inserir em campo próprio a informação do real adquirente das mercadorias.

5. Alega violação ao Princípio da Legalidade e da Hierarquia das Normas por parte das instruções normativas IN SRF 206/02 e IN SRF 225/02. Alega que as mesmas não poderiam alterar hipóteses de aplicação da Pena de Perdimento prevista em lei. Cita jurisprudência judicial.

6. Alega que pelo fato de as declarações terem sido direcionadas para o canal verde de conferência aduaneira, deveriam ser imediatamente entregues ao importador. Cita jurisprudência administrativa.

7. Apresenta informações relativas a outra importação que se processou nos mesmos moldes das importações autuadas no presente processo.

8. Alega que de fato omitiu a informação sobre sua condição de real adquirente nas declarações de importação mas que tal situação foi sanada posteriormente com a apresentação de retificação à declaração de importação.

9. Alega que não violou nenhum dos preceitos do parágrafo 3º do , 66 da IN SRF 206/02.

10. Alega violação do Princípio da Legalidade. Cita jurisprudência judicial sobre o tema. Cita também jurisprudência judicial sobre a ilegalidade da retenção de bens na importação por suspeita de irregularidade.

11. Alega que a legislação superveniente que regula a importação por encomenda, art. 11 da Lei nº 11.281/06, ampara as importações anteriormente realizadas pela impugnante. Alega o Princípio da Retroatividade Benigna do art. 106 do CTN para sustentar a tese de que as normas sobre importação por conta e ordem de terceiros não mais se aplicariam às importações deste processo.

12. Alega que não ficou caracterizado o Dano ao Erário. Cita doutrina e jurisprudência.

13. Alega a ilegalidade e a inconstitucionalidade da taxa SELIC.

14. Protesta pela produção de perícia técnica e apresenta quesitos.

15. Requer por fim que seja julgado improcedente o presente auto de infração.

A DRJ/SP-II, em 17 de junho de 2008, considerou procedente em parte a impugnação com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 21/06/2003, 28/05/2003, 28/05/2003

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NA IMPORTAÇÃO.

A interposição fraudulenta na importação caracteriza crime contra a ordem tributária, sujeitando os envolvidos a representação fiscal para fins penais além das penalidades previstas na legislação fiscal.

INTERPOSIÇÃO DE TERCEIROS NA IMPORTAÇÃO. CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA.

O que diferencia as infrações tipificadas no artigo 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/76 e no artigo 33 da Lei nº 11.488/07, é o fato de que a prevista na Lei nº 11.488/07 tem como agente apenas o importador ou exportador ostensivo, ao passo que a do Decreto-Lei nº 1.455/76 destina-se a punir o sujeito oculto, o verdadeiro responsável pela operação.

Com o advento do artigo 33 da Lei nº 11.488/07 deixou de ser imputável ao importador ou exportador ostensivo, em co-autoria, a infração do artigo 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Pelo mesmo motivo, não se admite que o adquirente seja punido, solidariamente ao importador, com a multa do artigo 33 da Lei nº 11.488/07.

Na importação de mercadorias destinadas à terceiro oculto, o real responsável pela operação, dá ensejo à pena de perdimento, ou sua conversão em multa, aplicável a esse terceiro (Decreto-Lei nº 1.455/76, artigo 23, V) e, ao interveniente ostensivo, aquele em cujo nome é realizada a operação (aquele que "cede o nome"), é aplicável a multa de 10% do valor da operação (Lei nº 11.488/07, artigo 33, caput).

Lançamento Procedente em Parte

O CARF, em 09 de dezembro de 2010, anulou a decisão de primeira instância, por meio do acórdão nº 3202-00.244, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 21/06/2003, 28/05/2003

PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE PASSIVA. SUJEITO PASSIVO E RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO.

A sujeição passiva no lançamento visando a aplicação da penalidade de perdimento e no lançamento da multa equivalente à pena de perdimento é a mesma. A responsabilidade solidária e a sujeição passiva não se confundem, não podendo o julgador inovar, excluindo do polo passivo o contribuinte e guiando o

responsável solidário à condição de sujeito passivo, eivando o lançamento tributário de vício material insanável.

Decisão anulada.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA E CESSÃO DE NOME PARA ACOBERTAR OPERAÇÕES DE TERCEIROS.

Em decorrência do princípio da legalidade, o tipo infracional no direito administrativo é fechado, descrevendo conduta ilícita que, quando materializada, atrai a sanção administrativa. Ocultação do real adquirente e cessão de nome para acobertar operações de terceiros constituem hipóteses distintas, ambas somente podem ser realizadas pelo importador, contribuinte do imposto e sujeito passivo. A responsabilidade solidária recai sobre a pessoa ocultada, que tem interesse na operação ilícita, mas não é quem realiza a ação de ocultar alguém ou ceder o nome, jamais revestindo a condição de sujeito passivo.

Recurso Voluntário Provido para anular a decisão de primeira instancia.

No voto condutor ficou estabelecido:

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso voluntário para anular a decisão de primeira instancia, por incorrer em vício material insanável ao excluir do pólo passivo a contribuinte do imposto e guindar a responsável solidária, assim definida no lançamento tributário, à condição de contribuinte; reincluir no pólo passivo a HPR COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, devolvendo à recorrente a condição de responsável solidária, nos termos do lançamento tributário consubstanciado no auto de infração de fls. 01 e seguintes.

O processo retornou para julgamento da DRJ/SP-II, que proferiu novo acórdão em que ressalta:

O presente Acórdão substitui o de nº 17-25.849 de 17/06/2008, fl. 709, anulado pelo Acórdão do CARF nº 3202-00.244 de 09/12/2010, fl. 786.

O acórdão nº 17-53.406, de 25 de agosto de 2011, da DRJ/SP-II teve a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 21/06/2003, 28/05/2003

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS

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 ao importador, pela caracterização de interposição fraudulenta na importação. (Decreto-Lei nº 1.455/76, artigo 23, V).

Impugnação Improcedente.

A contribuinte HPR COMÉRCIO EXTERIOR LTDA e a responsável solidária W.I.P DISTRIBUIDORA LTDA apresentaram recurso voluntário onde repetem os argumentos da impugnação e tratam da anulação do acórdão da DRJ/SP-II nº 17-25.849 pelo CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Augusto do Couto Chagas, Relator.

O recurso voluntário da contribuinte HPR Comércio Exterior Ltda. e da responsável solidária WIP Distribuidora LTDA são tempestivos e atendem aos demais pressupostos legais de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

1) HPR COMÉRCIO EXTERIOR LTDA - Contribuinte.

Além das razões expostas na impugnação a recorrente aduz em seu recurso voluntário que, em face das peculiaridades da legislação atinente às operações de Comércio Exterior, e as sucessivas edições de atos normativos no âmbito da Secretaria da Receita Federal, a DRJ foi induzida a erro pelos Agentes Fazendários vinculados a Alfândega do Aeroporto Internacional de Viracopos/Campinas, em face da errônea fundamentação legal do Auto de Infração lavrado contra a ora Recorrente, bem como, contra a empresa "WIP DISTRIBUIDORA", que, com provadamente, não retratam a realidade dos fatos.

a) Nulidade por Falta de Intimação dos Procedimentos de Fiscalização:

Preliminarmente, a recorrente alegou a nulidade do auto de infração em função de não ter sido intimada da abertura dos procedimentos especiais previstos na IN SRF 206/02 e na IN SRF 228/02.

Alega a recorrente que o auto de infração é nulo pois a fiscalização deveria adotar os seguintes procedimentos:

- Instaurar o competente procedimento especial de fiscalização previsto nos artigos 65 a 69 da IN/SRF. nº 206/2002;

- Instaurar eventual procedimento especial de fiscalização com base na IN/SRF. nº 228/2002;

- Promover a lavratura de Auto de Infração e Termo de Apreensão das mercadorias importadas do exterior, e desembaraçadas por meio das Declarações de Importação nºs. 03/0425968-8, 03/0447995-0, e 03/0447906-6;

- Promover a lavratura de Auto de Infração para conversão da Pena de Perdimento em penalidade de multa correspondente ao valor aduaneiro das mercadorias declaradas nas D.U.s nºs. 03/0425968-8, 03/0447995-0 e 03/0447906-6.

Não concordo com a recorrente.

Na fl. 254 do processo, consta intimação, de 10/06/2003, recebida e assinada por representante legal da empresa HPR, com a ciência do início dos procedimentos de fiscalização previstos na IN/SRF/206.

As demais alegações de que não foi respeitada a ordem dos procedimentos acima elencados e somente após cumpridas todas essas etapas acima descritas seria possível que as mercadorias despachadas pelas D.I. nºs: 03/0447906-8, 03/0425968-8 e 03/0447905-0, estivessem passíveis de autuação para eventual conversão da Pena de Perdimento em penalidade de multa, conforme expressa previsão legal contida no artigo 73 da Lei nº 10.833/2003, também não estão corretas.

Não há nenhuma norma afeta ao tema que obrigue a criação prévia de um procedimento especial de fiscalização e, posteriormente, que seja seguida a rotina estabelecida pela contribuinte em seu recurso voluntário.

2) Preliminar de Sobrestamento do Processo até o Transito em Julgado da Ação Judicial:

Alega a recorrente que, como medida acautelatória, o Processo Administrativo em tela deveria permanecer sobrestado, até a decisão final transitada em julgado a ser proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 2003.61.05.00.7983-0, impetrado pela própria recorrente e que, na época do recurso voluntário, estava em fase de julgamento de Recurso de Apelação junto ao Egrégio Tribunal Federal da 3ª Região.

É fato que, antes da ciência do autos de infração e termos de apreensão, a recorrente obteve liminar em Agravo de Instrumento relativo ao mandado de segurança nº 2003.61.05.007983-0, permitindo a entrega das cargas em 08/07/2003, como consta na fl. 699 do processo.

A recorrente alega que a fiscalização deveria apenas lavrar o auto de infração para prevenir a decadência do direito de lançar.

Não concordo com a recorrente.

É incontroverso que o Mandado de Segurança apenas assegurou a recorrente o direito de promover a liberação das mercadorias.

Apesar disso, os procedimentos da fiscalização respeitaram a decisão liminar em mandado de segurança, só sendo retomados após a decisão judicial que revogou a liminar e julgou extinto o processo no mérito, conforme Termos de Intimação de fl. 33 e 40. A empresa também foi cientificada desse procedimento em 06/08/07 por meio do AR de fl. 33.

É de se notar que a recorrente apresenta um comportamento contraditório. No item anterior do recurso voluntário, a recorrente alega que o Mandado de Segurança impetrado visava apenas a liberação da mercadoria e em nada afetava o mérito da questão, já nesse momento, requer que o processo administrativo fique sobrestado até o transito em julgado.

Realmente, o mérito do auto de infração não se confunde com o Mandado de Segurança para a liberação das mercadorias, não assistindo razão, portanto, à recorrente, nessa matéria.

Como bem dito no acórdão recorrido, apesar da recorrente ter recorrido da decisão em primeiro grau no mandado de segurança, esse recurso foi recebido apenas em seu efeito devolutivo, conforme informação presente à fl. 91.

Assim, não havia e não há motivos para o sobrestamento do processo e não há nulidade por descumprimento de requisitos processuais.

c) Nulidade por cerceamento do direito de defesa:

Alega a recorrente que, quando não é assegurado em regular Procedimento Fiscal, o Direito ao Contraditório e a Ampla Defesa, nos termos do "Devido Processo Legal", o feito deverá ser declarado nulo, por cerceamento ao seu Direito de Defesa.

Entendo que não há que se cogitar de nulidade quando o auto de infração e o acórdão recorrido preenchem os requisitos legais, o processo administrativo proporciona plenas condições à interessada de contestar o lançamento e inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no CTN ou Decreto 70.235, de 1972.

d) Mérito:

A recorrente alega que, em 01/06/2000, firmou "Contrato de Prestação de Serviços", fl. 402, com a empresa WIP DISTRIBUIDORA LTDA de importação por conta e ordem de terceiros de produtos da marca MONTBLANC. Alega que apresentou à fiscalização o referido contrato após o registro das declarações de importação.

Alega também que as referidas importações foram direcionadas para o canal verde de conferência aduaneira, pelo qual deveriam ser imediatamente entregues ao importador. Alega que realizou a retificação das declarações para inserir em campo próprio a informação do real adquirente das mercadorias.

Na análise dos autos, constata-se que é fato incontroverso que as operações de importação ocorriam por conta e ordem da empresa WIP e eram operacionalizadas pela empresa HPR. Entretanto, a fiscalização constatou em procedimento de revisão aduaneira que, inicialmente, as importações eram feitas de maneira direta pela empresa HPR e sem nenhuma menção a empresa WIP, real adquirente das mercadorias. Houve uma retificação extemporânea na tentativa de consertar o erro.

A fiscalização aduaneira subsumiu os fatos acima relatados ao Decreto-Lei nº 37, de 1966, arts. 94 e § único, art. 95, I, V (com redação dada pela MP nº 2.158-35, de 2001, art. 78) e § único, 96, III, 105; Decreto n. 4.543/2002 (RA) Arts. 602, 603, 604, inciso IV, 618 e § 1º; Decreto-Lei nº 1455, de 1976, art. 23, § 1º e 3º, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 59 e art. 27 da referida Lei nº 10.637; C/C ART. 73 da Lei 10.833/2003. inciso e V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76.

Portanto, constatou dano ao Erário, sujeito pois à aplicação da pena de perdimento da mercadoria, conforme disposto pelo § 1º, do artigo 23, do Decreto-lei nº

1.455/76, mas convertida em multa equivalente ao seu respectivo valor aduaneiro, dada a impossibilidade de localização ou diante do consumo dos produtos, a teor do disposto pelo § 3º do mesmo artigo. Os preceitos em tela seguem abaixo transcritos.

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)

[...]

§ 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)

Da análise da prescrição legal acima transcrita, conclui-se que a interposição fraudulenta representa uma simulação que consiste em ocultar, voluntariamente (decorrente do próprio conteúdo conceitual de **fraude** – “interposição **fraudulenta**”), o verdadeiro interessado na operação, ocorrendo todas as vezes em que uma pessoa, física ou jurídica, apresenta-se como responsável por uma transação que não realizou, se interpondo entre uma parte e outra.

De acordo com a exposição de motivos da Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002 (que foi convertida na mencionada Lei nº 10.637/2002), o objeto colimado pela norma foi o de “*estabelecer medidas que permitem a punição da fraude no comércio exterior praticada com a interposição fraudulenta de intermediários ou com recursos de origem não comprovada*”. E a presunção legal objeto do § 2º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76 (redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002) é a interposição **fraudulenta**, ou seja, aquela feita mediante fraude, onde o elemento volitivo, conceitualmente, necessita se encontrar presente.

Com efeito, De Plácido e Silva ensina que o vocábulo “fraudar”, derivado do latim *fraudare* (fazer agravo, prejudicar com fraude), “*além de significar usar de fraude, o que é genérico, e exprime toda a ação de falsear ou ocultar a verdade com a intenção de prejudicar ou de enganar, possui, na técnica fiscal, o sentido de falsificar ou adulterar, como o de usar de ardis para fugir ao pagamento da tributação: fraudar o fisco*”¹. No entanto, dada a dificuldade de se demonstrar o elemento volitivo imbuído no conceito de fraude, criou a lei uma presunção legal *juris tantum*, da qual se vale o Estado para impor uma sanção administrativa àqueles que não conseguirem comprovar a origem lícita dos recursos empregados no comércio exterior.

¹ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991. v.II, p.324.

Sobre a importância das presunções no combate aos ilícitos tributários, a relevante lição de Maria Rita Ferragut²:

[...] não há como ignorar que, se a segurança jurídica não admitisse as presunções, acabaria dificultando a proteção do direito daqueles que os detêm, mas que são prejudicados pela fraude, dolo, simulação. Dentre esses encontra-se, sem dúvida alguma, o Fisco.

Assim, o motivo para a criação das presunções foi sanar a dificuldade de se provar certos fatos mediante prova direta, fatos esses que deveriam ser necessariamente conhecidos, a fim de possibilitar a preservação da estabilidade social mediante uma maior eficácia do direito.

As presunções suprem deficiências probatórias, disciplinam o procedimento de construção de fatos jurídicos, “alargam o campo cognoscitivo do homem”³, e aumentam a possibilidade de maior realização da ordem jurídica, ao permitir que alguns fatos sejam conhecidos por meio da relação jurídica de implicação existente entre indícios e o fato indiciado. No Direito Tributário, assumem significativa importância, tendo em vista que os fatos juridicamente relevantes são muitas vezes ocultados por meio de fraudes à lei fiscal, ficando o processo de positivação do direito obstado de ocorrer.

A presunção em questão, frise-se, tem natureza essencialmente procedimental, destinada a auxiliar o aplicador do direito no enquadramento da situação fática à norma. Portanto, não cria, altera ou revoga direitos, conclusão que se extrai diante da lição de Maria Rita Ferragut, *in verbis*:

A previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da conduta praticada não se encontra comprometida quando a presunção for corretamente utilizada para a criação de obrigações tributárias. O enunciado presuntivo não altera o antecedente da regra-matriz de incidência tributária, nem equipara, por analogia ou interpretação extensiva, fato que não é como se fosse, nem substitui a necessidade de provas. Apenas, tão-somente, prova o acontecimento factual relevante não de forma direta – já que isso, no caso concreto, é impossível ou muito difícil – mas indiretamente, baseando-se em indícios graves, precisos e concordantes, que levem à conclusão de que o fato efetivamente ocorreu⁴.

[...]

[...] Ora, diante de tudo o que já foi exposto até aqui, temos que as presunções constituem-se em meio de prova que contribui para a eficácia jurídica da norma. E, se é assim, não se trata de alegar que a obrigação decorre de fato não previsto na regra-matriz, mas de se reconhecer que o conhecimento do evento descrito no fato jurídico típico dá-se de forma indireta, com base em fatos indiciários graves, precisos e concordantes no sentido da ocorrência pretérita do evento diretamente desconhecido⁵. (grifos nossos)

² FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 146-147.

³ Cf. Jimir Doniak Jr.

⁴ *Op. cit.*, p. 168.

⁵ *Op. cit.*, p. 170.

Assim, autuações decorrentes da aplicação da pena de perdimento objeto do § 1º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002, bem como sua conversão na multa equivalente ao valor das mercadorias transacionadas no comércio exterior (§ 3º do mesmo artigo), nem sempre decorrem da comprovação direta da interposição fraudulenta, podendo advir da presunção legal de que trata o § 2º do dispositivo em tela. Aí se incluem os que não observam as mínimas formalidades exigidas para a realização de importações por encomenda ou por conta e ordem de terceiros.

Portanto, a lei, do ponto de vista da aplicação da sanção administrativa – perdimento da mercadoria ou aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro da mesma – não faz qualquer distinção entre os casos em que a interposição fraudulenta é materialmente comprovada ou entre aqueles onde não há a comprovação da origem dos recursos utilizados no comércio exterior, como ocorreu no caso presente.

Para que se examine se a realidade presente nos autos se enquadra no ilícito em exame há que se verificar se existe um nexo de causalidade entre a ocultação dos recursos de terceiros e seu emprego nas operações realizadas no comércio exterior, ocultação esta que pode ser presumida se comprovado que o sujeito passivo não tinha recursos suficientes para realizar tais negociações. Tal análise, por enquadrar-se em um procedimento especial que vai além da obrigação acessória de o contribuinte intervir, como colaborador, nos procedimentos de investigação presididos pelo fisco, exige do fiscalizado a apresentação de provas que afastem a presunção *juris tantum* que milita a favor da autoridade fiscal.

Pode-se distinguir, portanto, duas hipóteses bem delineadas: em uma, cumpre ao fisco instruir o feito com as provas que dão estribo à sua argumentação. Já na segunda hipótese, a lei cria um meio indireto de prova em favor do Estado. Neste último caso, se o contribuinte se omite, ou não satisfaz minimamente às exigências legais destinadas a demonstrar a origem lícita dos recursos necessários para suas transações internacionais, arcará com as consequências impostas pela lei.

Para a confirmação dos fatos narrados, transcrevo o acórdão recorrido:

É fato incontroverso que as operações de importação ocorriam por conta e o ordem da empresa WIP e eram operacionalizadas pela empresa HPR.

Tal afirmação é feita pelas próprias empresas autuadas, em suas impugnações, e mesmo nos primeiros esclarecimentos prestados à fiscalização, como a declaração de fl. 244 na qual a empresa HPR afirma:

"Não foi incluído, no ato do registro, no quadro complementar da DI supra mencionada a Instrução Normativa SRF nº 225, de 18/10/2002, que estabelece os requisitos e condições para atuação de pessoa jurídica importadora em operações desta natureza, em seu artigo 3º, fato que se deu, ressalte-se, única e exclusivamente por desconhecimento da existência deste Ato Legal por parte da signatária. (Grifei) "

Ainda na mesma declaração, solicita a empresa HPR a retificação da declaração para a inclusão da seguinte informação:

"MERCADORIA IMPORTADA POR CONTA E ORDEM DE WIP DISTRIBUIDORA LTDA, INSCRITA NO CNPJ SOB Nº

67.848.48110001-60, INSCRIÇÃO ESTADUAL Nº
113.448.558.119 ".

Observando as declarações de importação, fls. 153 a 160, fls. 234 a 240, fls. 291 a 294, vemos que em nenhum momento foram informados os dados relativos à real adquirente no momento do registro das declarações de importação. Pelo contrário, as declarações de importação foram registradas no regime de importação comum, apresentando a empresa HPR como importadora de fato e direito das mercadorias em questão.

Percebemos também que algumas faturas comerciais sequer contêm a citação do real adquirente WIP DISTRIBUIDORA LTDA, como a presente à fl. 304 e 305.

Em outra declaração, fl. 258, em resposta à intimação feita pela fiscalização, a empresa afirma que:

"Os impostos incidentes na importação, bem como o frete aéreo, das mercadorias despachadas foram pagos pelo importador HPR Comércio Exterior Ltda, por conta e ordem do adquirente WIP Distribuidora Ltda, que promoveu aquele com numerário correspondente, sendo que tal procedimento encontra-se expressamente previsto no Contrato de Prestação de Serviços firmado entra (sic) ambas as empresas, o que se aplica às importações por conta e ordem de terceiros"

O item 4.1 do referido contrato, fl 403, afirma ainda que *"O CLIENTE respondera por todos os custos que direta ou indiretamente incidirem sobre as compras no exterior e/ou importações das mercadorias, tais como, o preço a ser pago ao exportador pela compra das mercadorias, os tributos em geral incidentes sobre a operação, frete, seguro (quando providenciado pela HPR), armazenagem, transporte, taxas e emolumentos do DECEX, desembaraço aduaneiro e demais despesas pertinentes à operação. "*

Ainda o item 4.2 dispõem que *"Caso o CLIENTE não efetue os adiantamentos acima estabelecidos, ficará a HPR desobrigada de concluir o processo de importação..."*

Logo, não há controvérsia a respeito do fato de que a empresa WIP era de fato a real adquirente dos produtos importados, suportando todos os encargos financeiros da operação. (Grifei)

A recorrente alega que de fato omitiu a informação sobre sua condição de real adquirente nas declarações de importação mas que tal situação foi sanada posteriormente com a apresentação de retificação à declaração de importação.

Alega também que desconhecia as alterações da legislação.

Quanto a tais alegações também transcrevo os argumentos do acórdão recorrido:

Também inaceitáveis os argumentos de que as informações relativas ao real adquirente foram apresentadas e que sanaram a omissão inicial. Primeiramente pelo simples **fato de que as importações já estavam sobre procedimento de fiscalização desde o registro da declaração de importação, não havendo como se falar no instituto da espontaneidade. (Grifei)**

Na área aduaneira a denúncia espontânea está prevista no art. 102 do Decreto-Lei nº 37/66, com redação do art. 1º do Decreto-Lei nº 2.472/88, que dispõe:

Art. 102 A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do imposto e dos acréscimos, excluirá a imposição da correspondente penalidade.

Parágrafo Primeiro Não se considera espontânea a denúncia apresentada:

a) no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria;

b) após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração. (...)

Em segundo lugar, as empresas falam expressamente que **foram surpreendidas pela não liberação das declarações direcionadas para o canal verde de conferência aduaneira, deixando claro que em nenhum momento tinham a intenção de retificar as declarações e informar o real adquirente das mercadorias.** Também incabível a declaração da empresa HPR de que desconhecia a legislação aduaneira que regula a importação por conta e ordem de terceiros, nos termos do art. 3º da Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-Lei nº 4.657/42): (Grifei)

Art.32 Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece.

Portanto, no caso concreto, temos fatos incontroversos.

Fica claro que, caso não houvesse o procedimento de revisão aduaneira, mediante o qual a autoridade fiscal deve examinar com profundidade todos os aspectos do despacho, procedendo à sua homologação, se confirmada a regularidade do recolhimento e efetuado o lançamento de eventuais diferenças de tributos encontradas, também não haveria nenhuma retificação de informações por parte da recorrente.

Tanto isso é verdade que há indignação por parte da recorrente quanto ao fato de que, apesar das mercadorias terem sido liberados pelo canal verde, ainda assim, a fiscalização prosseguiu com a autuação.

Além disso, todas as justificativas e retificações apresentadas pela recorrente, só ocorreram após o início do procedimento fiscal e como uma maneira de tentar sanar as irregularidades constatadas e não, como alega a recorrente, com transparência.

Assim, no mérito, também não assiste razão à recorrente.

e) Violação ao princípio da legalidade; mercadorias direcionadas ao canal verde de importação; retroatividade benigna e legalidade e inconstitucionalidade da taxa SELIC:

A recorrente alega violação ao princípio da legalidade e da hierarquia das normas por parte das instruções normativas IN SRF 206/02 e IN SRF 225/02, que não poderiam alterar hipóteses de aplicação da Pena de Perdimento prevista em lei.

Quanto as alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade de normas, cabe constatar que tanto a previsão da retenção da mercadoria como a tipificação da infração de interposição estão explicitamente previstas em lei, sendo seu cumprimento obrigação funcional da autoridade administrativa. Ademais, a matéria é sumulada pelo CARF:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Alega também que pelo fato de as declarações terem sido direcionadas para o canal verde de conferência aduaneira, deveriam ser imediatamente entregues ao importador. Cita jurisprudência administrativa.

Quanto a tal alegação, cumpre ressaltar que a tipificação da interposição fraudulenta ocorre de forma objetiva, independente do recolhimento ou não de tributos. Basta que esteja caracterizada a prestação da falsa informação, com a ocultação do real adquirente para que incidam as normas relativas ao tipo infracional.

Com relação ao direcionamento para o canal verde, foi exatamente essa situação que ocorreu no caso concreto. Entretanto, caso as mercadorias não fossem retidas, sendo automaticamente liberadas e entregues em função do canal verde, como protestou a recorrente, toda a operação de importação apresentaria a aparência de uma importação direta e comum, feita pela empresa HPR, com recursos próprios.

Além disso, a HPR assumiria a posição de contribuinte do IPI, quando de fato o contribuinte seria a empresa WIP, quebrando-se assim a cadeia do IPI. Assim, o canal verde estaria acobertando uma simulação de uma operação que de fato não existiu dessa forma.

Assim, ficou caracterizado o dano ao erário.

A recorrente alega também a ilegalidade e a inconstitucionalidade da taxa SELIC.

Entretanto, aplicam-se juros de mora por percentuais equivalentes a taxa Selic por expressa previsão legal.

2) WIP DISTRIBUIDORA LTDA - Responsável Solidária.

De acordo com o art. 95 do Decreto-lei nº 37/66, com as inclusões realizadas pela MP nº 2.158-35/2001 e Lei nº 11.281/2006, a fiscalização apontou como responsável solidária pela infração a empresa WIP Distribuidora.

O recurso voluntário da responsável solidária alega o seguinte:

a) Ilegitimidade passiva:

Preliminarmente, entende a responsável solidária que, ao contrário do entendimento firmado no acórdão recorrido, a mesma é parte ilegítima para figurar no pólo passivo da autuação, devendo, assim, ser determinada sua exclusão da lide, vez que não configurada sua responsabilidade solidária pelo pagamento do crédito tributário lançado no auto de infração.

Alega que a definição da pessoa jurídica do importador na hipótese dos autos, recai única e exclusivamente na pessoa da empresa H.P.R. COMÉRCIO EXTERIOR LTDA, que promoveu a importação das mercadorias descritas nas Declarações de Importação objeto do ato revisional.

Complementa dizendo que não teve participação na ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, nos termos do art. 124 do CTN, devendo ser afastada a presunção da solidariedade, sob pena de se configurar evidente ilegalidade e arbitrariedade.

Não concordo com a responsável solidária.

Além do evidente interesse econômico existente, ressalta-se o interesse jurídico, ou seja, tais pessoas participam entre si, em conjunto, da mesma situação que pode ser subsumida à hipótese de incidência, porquanto se aliaram no sentido de fazer adentrar a mercadoria no território nacional, uma figurando ostensivamente e promovendo o despacho, outra oculta sustentando financeiramente a operação.

Assim, mais de uma pessoa concorreu para a realização do mesmo fato gerador e, assim, todas poderão ocupar o pólo passivo da relação tributária sem qualquer benefício de ordem, principalmente em caso de conluio, conforme preceitua o art. 95, inc. I, do Decreto-lei nº 37/1966.

Conforme prevê o art. 124, inc. II, do CTN, tais intervenientes são expressamente designados em lei, como solidariamente obrigados, nos termos do art. 95, inc. V e VI, do Decreto-Lei nº 37/1966, com redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e Lei nº 11.281/2006.

Logo, mesmo que o importador e o adquirente não contabilizem corretamente a operação por conta e ordem efetivamente realizada, nem cumpram todos os requisitos e condições estabelecidos na legislação que trata desse assunto, ainda assim, o real adquirente das mercadorias será o responsável solidário pelas obrigações fiscais geradas pela importação efetivada, por força da presunção legal expressa no art. 27 da Lei nº 10.637/2002.

No caso concreto, os fatos são ainda mais claros, pois, posteriormente ao início do procedimento de revisão aduaneira, a responsável solidária WIP se apresentou e retificou as Declarações de Importação para que constasse como a real adquirente das mercadorias.

Portanto, no caso de interposição em operações de importação, seja por conta e ordem ou por encomenda, importador e adquirente ou encomendante das mercadorias são solidariamente obrigados, porque ambos têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador dos tributos, conforme prevê o art. 124, in. I, do CTN.

Assim, a alegação da responsável solidária não tem fundamento.

b) Nulidades:

A responsável solidária repete as alegações de nulidade da contribuinte, restando a mim repetir a conclusão exarada no item cabível, ou seja, não concordar com as alegações.

c) Mérito:

Nas questões de mérito, a responsável solidária também repete as alegações da contribuinte, mas acrescenta um pedido de perícia técnica em que, antecipadamente, apresenta uma série de quesitos e nomeia um perito para auxiliá-la em caso de quesitos suplementares. Transcrevo:

(...)

A) Por ocasião do registro das Declarações de Importação n.ºs: Declarações de Importação n.ºs. 0310447906-8, 0310425968-8 e 0310447905-0, junto ao SISCOMEX nos dias 21.05.2.003 e 28.05.2.003, foram recolhidos todos os tributos incidentes em tais importações ?

B) Houve por parte da empresa H.P.R., por ocasião do registro das Declarações de Importação de que se trata, a omissão/ocultação do sujeito passivo, real adquirente das mercadorias importadas, que tenha sido posteriormente sanada pela própria importadora ?

C) A empresa importadora (HPR) atendeu fielmente a todas as normas legais previstas no Decreto nº 4.54312.002 (Regulamento Aduaneiro), bem como na legislação vigente à época, que trata da importação por conta e ordem de terceiros, por ocasião do registro das Declarações de Importação objeto do ato revisional ?

D) As importações de que tratam as Declarações de Importação citadas no Auto de Infração, foram instruídas por documentação fiscal idônea (L.I./BL/FATURA COMERCIAL, CONTRATO DE FECHAMENTO DE CÂMBIO,ETC) ?

E) Pelos documentos que instruíram as importações de que se trata, restou comprovada a origem dos recursos empregados nas referidas operações de importação de que tratam as Declarações de Importação discriminadas no Auto de Infração ora impugnado ? Há registros contábeis/fiscais, comprovando a origem de tais recursos ? Enfim, pelos documentos apresentados, tornou-se possível identificar a origem lícita dos recursos financeiros utilizados em tais operações de importação ?

6.4. Protesta pela formalização de quesitos suplementares, e indica como seu Assistente Técnico, o Dr. Luiz Aurélio Alonso (...)

Assim, a responsável solidária protestou pela realização de perícia e diligência, caso este colegiado não acate integralmente suas alegações.

Vejam na transcrição que, os quesitos, apesar de bem elaborados, em nada acrescentariam ao deslinde da questão, pois não alterariam o fato de que as importações, inicialmente, foram registradas como importações diretas, e, após a atuação da fiscalização em sede de revisão aduaneira, passaram a ser informadas como importações por conta e ordem de terceiros.

Entendo prescindível, portanto, a perícia, pois os elementos contidos nos autos são suficientes para que este colegiado forme convicção sobre os temas em questão. Saliento que perícias e diligências têm o condão de prover esclarecimentos e não de trazer aos autos novos elementos probatórios, nos termos do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72

Assim, nego provimento ao pedido de realização de perícia e diligência.

Conclusão:

Os fatos, descritos pela autoridade fiscal, são suficientes para caracterizar a presunção legal de interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior, razão pela qual, entendo, que é legítima a constituição do crédito tributário relativo à multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria prevista no artigo 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, assim como a responsabilidade tributária apresentada.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário da contribuinte e da responsável solidária.

assinado digitalmente

Luiz Augusto do Couto Chagas