



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

Processo n° 10074.720584/2015-18
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-006.011 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de setembro de 2018
Matéria CESSÃO DE NOME. MULTA
Recorrente VIVA COSMETICOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2011 a 09/12/2011

OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE DE MERCADORIA IMPORTADA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE. AUSÊNCIA DE PROVA. MULTA POR CESSÃO DE NOME. DESCABIMENTO.

É descabida a aplicação da multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, quando não comprovada a fraude ou simulação negocial, na realização de operações de importação, tendente à ocultação dos reais adquirentes das mercadorias, não se configurando a necessária interposição fraudulenta quando os intervenientes estão respaldados em contratos comerciais válidos, possuem capacidade econômico-financeira e operacional para realização das operações e não restou demonstrada qualquer irregularidade na sua execução, não servindo de prova meras conjecturas fundadas em relações societárias e direitos de exclusividade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Jorge Lima Abud (Relator), Orlando Rutigliani Berri (suplente convocado) e Paulo Guilherme Déroulède, que negavam provimento ao recurso voluntário. Designado o Conselheiro Raphael Madeira Abad para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

(assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimarães (Suplente Convocado), Walker Araujo, Orlando Rutigliani Berri (Suplente Convocado), Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad e Paulo Guilherme Derouledede.

Relatório

Trata o presente processo do auto de infração lavrado para exigência da multa prevista no art. 33 da Lei n.º 11.488/2007, regulamentada pelo art.727 do Decreto n.º 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro), no valor de R\$133.215,62, pela prática da infração de cessão do nome da pessoa jurídica para realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários da operação de importação.

Segundo relato da fiscalização, a autuada agiu como interveniente em operações de importação por encomenda da empresa MRA COSMÉTICOS LTDA, CNPJ: 06.194.426/0001-00, sem identificar nas declarações de importação registradas pela Trading Quimetal o correto encomendante e sem que os mesmos estivessem habilitados a operar no comércio exterior.

A ocultação do sujeito passivo responsável pelas operações de importação é punível com a pena de perdimento das mercadorias, respondendo solidariamente o sujeito passivo oculto e o ostensivo (art. 23, V, §§1.º e 2.º do Decreto-Lei n.º 1.455/76 (com alterações). Por outro lado, a pessoa jurídica que ceder seu nome para a realização de negócios de comércio exterior em que se acoberte os reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa no montante de 10% do valor da operação.

A fiscalização concluiu que a autuada foi contratada pela MRA para ocultar das autoridades nacionais a condição de responsável pela operação de importação e de contribuinte do IPI e as relações comerciais existentes entre a MRA e as exportadoras BULGARI CORPORATION OF AMERICA, COFINLUXE S.A. E HERMES PARFUMS.

A multa foi aplicada sobre o valor aduaneiro total de cada DI (planilhas 1 e 2), observado o valor mínimo de R\$5.000,00 por DI, nos termos do art. 33 da Lei n.º 11.488/2007.

A ocultação do real adquirente dos produtos estrangeiros consiste numa atividade-meio, geralmente utilizada para tentar ocultar outras infrações e objetivos visados pelos infratores, como por exemplo: a) em caso de lançamento de crédito tributário o patrimônio do real adquirente é protegido da execução fiscal; b) o real adquirente perde a condição de contribuinte do IPI por equiparação a estabelecimento industrial; c) no caso de importador e exportador vinculados, busca-se fugir da legislação de Preço de Transferência e

de Valoração Aduaneira, possibilitando que as empresas vinculadas alterem o custo das mercadorias importadas e de suas Receitas da forma que lhes for mais conveniente e d) "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores.

No que se refere aos preços de transferência, o art. 14 da Lei n.º 11.281/2006, dispõe que sempre que houver vinculação entre o exportador estrangeiro e a empresa importadora ou a encomendante - nos termos do artigo 23 da Lei n.º 9.430/1996 - a empresa importadora e/ou a encomendante deve(m) observar as determinações dos artigos 18 a 24 da Lei n.º 9.430/1996, quando da apuração do imposto de renda sobre as suas operações.

Com relação ao IPI, conforme estabelece o artigo 13 da Lei n.º 11.281/2006, a empresa encomendante é equiparada a estabelecimento industrial e, portanto, é contribuinte desse imposto. Conseqüentemente, o encomendante deverá, ainda, recolher o imposto incidente sobre a comercialização no mercado interno das mercadorias importadas e cumprir com as demais obrigações acessórias previstas na legislação desse tributo, podendo ainda aproveitar o crédito de IPI originário da operação de aquisição das mercadorias do importador.

A VIVA Cosméticos e a Cosméticos Carvalho agiam como simples executoras das encomendas da MRA. Seu papel era apenas o de se interpor entre a Trading (EXIMBIZ ou QUIMETAL) e a MRA (real compradora das mercadorias).

Destaca a fiscalização, que, quando intimadas a apresentar todos os Contratos existentes entre elas, tanto a Cosméticos Carvalho quanto a MRA deliberadamente esquivaram-se de apresentar qualquer contrato relacionado aos produtos das marcas Bulgari, Salvador Dali e Hermes.

Apresentado o contrato entre Cosméticos Carvalho e MRA, a autoridade fiscal, examinando-o, constatou que estas empresas ocultaram as obrigações das partes e a natureza da Cosméticos Carvalho de mero ocultador da verdadeira encomendante, a MRA.

No ano de 2011, a MRA foi a única destinatária final de todos os produtos de perfumaria das marcas Salvador Dali, Hermes e Bulgari importados diretamente das proprietárias destas marcas.

Apesar de a Cosméticos Carvalho e VIVA Cosméticos possuírem instalações industriais e atuarem como indústria em diversas operações, nestas operações de importação, seu verdadeiro papel não é nem o de encomendante, nem o de industrial, nem o de (re)vendedor, mas sim o de mero ocultador do verdadeiro sujeito passivo/real adquirente/encomendante, a VIVA.

Os fatos que caracterizam essa situação são os seguintes:

1. O exportador estrangeiro é o detentor das marcas comercializadas;
2. Os produtos importados, por serem de renome mundial, não podem ser alterados no Brasil, sob pena de perda de sua autenticidade. Para garantir a autenticidade dos produtos, eles vêm acabados e embalados do exterior, não podendo sofrer nenhum tipo de alteração no seu conteúdo ou apresentação;

3. O processo ao qual os produtos são submetidos no estabelecimento da Cosméticos Carvalho, que se resume à aposição do selo de autenticidade e de uma proteção de papel celofane, sequer pode ser considerado como industrialização, por força do art. 6º, § 2º, do RIPI/2010;
4. Cabe ressaltar que todas as Notas Fiscais de venda de mercadorias da VIVA Cosméticos para a MRA no ano de 2011, indicavam o CFOP 6.102, código utilizado para indicar vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros para industrialização ou comercialização, ou seja, simples revenda de mercadorias, quando não há qualquer processo de industrialização no estabelecimento;
5. Os produtos importados são integralmente destinados à MRA poucos dias após a data do desembarço, o que indica uma prévia definição do adquirente final da mercadoria antes mesmo de sua nacionalização. Em média, as Notas Fiscais de saída de mercadoria da Cosméticos Carvalho para a MRA são emitidas em até 3 (três) dias do desembarço da DI pela Quimetal;
6. Os produtos importados saem do Espírito Santo (Porto de Vitória), indo para o estabelecimento da Viva Cosméticos no Rio de Janeiro, e depois retornando ao estabelecimento 001 da MRA de novo no Espírito Santo, para depois serem distribuídos por todo o território nacional.

Intimada da autuação, a interessada apresentou a impugnação de fls. 1418/1466 trazendo os seguintes argumentos para contestar a autuação:

- ✓ Inicialmente protesta pela tempestividade da impugnação apresentada;
- ✓ Resume que a fiscalização está lhe aplicando a multa equivalente ao valor aduaneiro, tendo em vista a impossibilidade de apreensão das mercadorias objeto dos autos, com fulcro nos artigos 23, V, §§ 1.º e 2.º do Decreto-Lei n.º 1.455/76 e 689, inciso XXII, § 6.º, do Decreto n.º 6.759/09, sustentando que a impugnante teria cedido seu nome para ocultar a empresa MRA Cosméticos Ltda, que seria a suposta encomendante das mercadorias objeto dos autos. A impugnante figura como sujeito passivo solidário no presente lançamento;
- ✓ Tal presunção (não há provas de qualquer fraude praticada nas importações objeto dos autos, até mesmo porque não houve) teria como fundamento a tomada por empréstimo das conclusões do procedimento especial de fiscalização da IN SRF 228/02 instaurado em face de terceira empresa que não se confunde com a impugnante: INDÚSTRIA DE COSMÉTICOS CARVALHO LTDA;
- ✓ A lavratura do presente auto decorre da transposição, sem qualquer juízo crítico, das supostas conclusões alcançadas em procedimento

administrativo diverso instaurado em face da Cosméticos Carvalho e que a impugnante não fez parte;

- ✓ No entendimento da Secretaria da Receita Federal, apesar de a impugnante possuir instalações industriais e atuar como indústria em diversas operações, seu verdadeiro papel não era nem o de encomendante, nem o de industrial, nem o de (re) vendedor, mas sim o de suposto ocultador do verdadeiro sujeito passivo/real adquirente/encomendante, a MRA;
- ✓ Para tanto, sustenta que teve acesso a um "Contrato de Compra e Venda de mercadorias firmado entre VIVA Cosméticos e Cosméticos Carvalho" que comprovaria competir à MRA indicar de quem a impugnante compraria os materiais do contrato, e quanto seria adquirido, tratando-se de uma compra por encomenda;
- ✓ Acusa a fiscalização que, como os produtos importados, por serem de renome mundial, não poderiam ser alterados no Brasil, sob pena de perda de autenticidade, não podendo se falar em industrialização e sim mero repasse de mercadorias, partindo de uma premissa de que só existiria a modalidade de industrialização de transformação;
- ✓ Em que pese o Fisco sustentar que a autuação seria um "fruto dos fatos e documentos ali verificados", na prática ocorreu mera transposição das conclusões supostamente obtidas no aludido procedimento para as importações ora autuadas, o que, por si só, já é causa de nulidade. Da leitura do extenso Termo de Constatação anexo ao Auto de Infração, verifica-se que o Fisco se dedica a narrar fatos que estão relacionados às importações em que a Cosméticos Carvalho atuou como encomendante e não à impugnante, pois nenhuma análise foi feita para as importações dos autos;
- ✓ Desta forma, pugna que essa DRJ afaste dos presentes autos as eventuais consequências jurídicas advindas de tais fatos, eis que completamente estranhos à impugnante e os quais ela, conseqüentemente, não possui qualquer ingerência;
- ✓ Uso inadequado de prova emprestada e a impossibilidade de se adotar como verdade absoluta os fatos supostamente apurados processo administrativo instaurado em face de terceiro;
- ✓ Ausência de descrição específica das irregularidades supostamente praticadas no processo de importação dos autos;
- ✓ O reconhecimento pela própria Receita Federal de que inexistente qualquer irregularidade nas operações de importação;
- ✓ No caso concreto, quem foi alvo do procedimento especial de fiscalização da IN SRF 228/2002 foi a empresa Indústria Carvalho e não a impugnante, tendo o agente fiscal se limitado a estender para os

presentes autos as impressões obtidas no aludido procedimento, conforme destacado acima;

- ✓ O relacionamento existente entre a impugnante e a mra. ausência de demonstração de fraude;
- ✓ Ao final requer a nulidade do auto tendo em vista a não comprovação da responsabilidade solidária e da ocorrência de interposição fraudulenta.

A 7ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Florianópolis, através do **Acórdão de Impugnação nº 07-39.186**, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Entendeu a Turma que:

- ✓ No tocante a estas alegações tendentes a anular tanto o procedimento fiscal empreendido como o próprio auto de infração é de se esclarecer que as ações fiscais, por se tratarem de procedimentos de caráter investigativo, podem ser conduzidas unilateralmente por parte da autoridade fiscal, carreando aos autos as provas que considerou suficientes para a comprovação dos fatos jurídicos por ela indicados. Do ponto de vista processual, a fiscalização apresentou os documentos que, em tese, dão sustentação à autuação;
- ✓ A escolha entre importar mercadoria estrangeira por conta própria (importação direta) ou por meio de um intermediário contratado para esse fim é livre e perfeitamente legal, seja esse intermediário um prestador de serviço ou um revendedor. Entretanto, tanto o importador quanto o real adquirente ou encomendante, devem ser devidamente identificados perante o Fisco, cumprirem as obrigações acessórias previstas na legislação e, conforme o caso, observar o tratamento tributário específico dessas operações, as quais devem ser expressamente informadas à Aduana por meio da Declaração de Importação – DI;
- ✓ A interposição ilícita de pessoas na importação, em especial por ocultação do adquirente, acarreta dano ao controle aduaneiro, uma vez que o real interveniente envolvido na operação foge à fiscalização aduaneira, porque não figura ostensivamente perante o fisco, por ocasião da importação, impossibilitando o exame do cumprimento de obrigações principais e acessórias;
- ✓ Com relação à empresa MRA, cujo nome fantasia é VIZCAYA, foi constatado que não possui habilitação para operar no comércio exterior. A fiscalização verificou no sítio da internet que a MRA (VIZCAYA) informa que desenvolve produtos de tratamentos capilares e cuidados para o corpo, e distribui no país as marcas de perfumes internacionais como Burberry, Bvlgari, Hermès, Montblanc, Jimmy Choo, Van Cleef & Arpels e Lanvin;

- ✓ No ano de 2011, todos os produtos destinados à MRA pela Cosméticos Carvalho foram artigos de perfumaria das marcas SALVADOR DALI, HERMES e BULGARI importados diretamente das empresas Confiluxe S/A , Hermes Parfums e Bulgari Corporation of America, proprietárias mundiais destas marcas. Inclusive, todas as importações de perfumes e/ou águas de colônia (NCM 3303.00) destas marcas provenientes daqueles exportadores foram encomendadas pela autuada, VIVA Cosméticos Ltda e Indústria de Cosméticos Carvalho Ltda;
- ✓ A empresa VIVA além de possuir a mesma sócia majoritária que a Cosméticos Carvalho, Sra Ivanilza Carvalho Martins, com 99% e 60% das cotas, respectivamente, importava perfumes dos mesmos exportadores e os fornecia para a MRA. Este tipo de operação efetuada pela VIVA foi realizada até dezembro de 2011, quando passou a ser realizada unicamente pela Cosméticos Carvalho, sucedendo-a na operação de importação por encomenda destes produtos;
- ✓ Ainda que seja contestada a vinculação entre as empresas VIVA e Cosméticos Carvalho feita pela fiscalização e a autuada pretenda afastar os fatos relatados no auto relacionados à Cosméticos Carvalho, certo é que se pode constatar que as operações feitas por esta última são similares às da VIVA (além da composição societária), corroborando o entendimento de que uma sucedeu a outra nas operações de importação de perfumes;
- ✓ Percebe-se que, no caso da empresa MRA, ainda que não tenha sido configurada vinculação entre ela e os exportadores, havia um direcionamento dos produtos importados das marcas acima referidas para ela, como que uma exclusividade. Neste caso constata-se o real interesse da empresa MRA nas importações dos produtos das marcas as quais representa e vende;
- ✓ Esta visão das operações, onde a empresa MRA adquire integralmente os produtos de perfumaria de marcas internacionais, importados pela VIVA, está demonstrada através das planilhas elaboradas pela fiscalização às fls. 58/81 onde constam todas as importações feitas pela VIVA e destinadas à adquirente MRA;
- ✓ Com relação à empresa adquirente MRA, a fiscalização informa que obteve apenas o contrato firmado com a empresa Companhia Universal de Perfumeria Francesa S.A., mas que não continha a relação dos produtos abrangidos e o contrato entre a Cosméticos Carvalho e MRA, e que também não incluía os produtos importados;
- ✓ Assim, dada a não apresentação de contrato ou mesmo apresentação com informações incompletas, não é possível fazer uma análise tal como se deu com a empresa Puig Brasil. Mas saliente-se, que tal omissão não aproveita a autuada visto que tais contratos refletiriam a mesma relação de interdependência já vista entre estas empresas;

-
- ✓ Percebe-se que os produtos importados de que trata a presente autuação podem então passar por um procedimento de simples colocação de etiquetas exigidas pela ANVISA ou colocação de celofane. Isto porque tais produtos ainda que sejam acabados necessitam de colocação de etiquetas com as informações exigidas pela ANVISA para sua introdução no mercado nacional;
 - ✓ Todavia o procedimento de colocação de rótulos para atendimento de exigências legais, de acordo com o Regulamento do IPI, Decreto n.º 7.212./2010, art. 6.º, § 2.º, não é considerado industrialização. A colocação de celofane, quando efetuada, serve de proteção à embalagem, não se caracterizando embalagem de apresentação, nos termos do art. 4.º, inciso IV do mesmo diploma legal;
 - ✓ Portanto ainda que sejam apostas etiquetas nos perfumes com as informações exigidas pelas autoridades administrativas (ANVISA) no estabelecimento da autuada, não pode tal procedimento ser considerado industrialização;
 - ✓ Aliás, a autuada insiste na ocorrência de industrialização dos produtos para justificar a encomenda dos produtos. E como se vê, os únicos procedimentos lá efetuados são meramente para atender as exigências legais da ANVISA;
 - ✓ Conclui-se, portanto, que não é considerado industrialização o mero processo de etiquetagem em mercadoria que não sofreu processo de industrialização na empresa, sendo realizado, apenas, por uma exigência legal (ANVISA, por exemplo);
 - ✓ Quanto aos elementos que a autuada entende que devam estar presentes para que somente assim possa se comprovar a interposição fraudulenta é de se esclarecer que justamente este tipo de fraude (simulação e ocultação) se caracteriza por tentar iludir o controle aduaneiro, fazendo parecer um negócio legal, quando, na verdade, a operação real é outra. Por esta razão as provas da interposição fraudulenta (no caso, ocultação do real encomendante) se dá por um conjunto de elementos/indícios que, se isoladamente pouco poderiam atestar, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato;
 - ✓ Por todo o exposto, com base nos fatos descritos e exame dos documentos apresentados, concluo que a autuada VIVA Cosméticos cedeu seu nome para realização de importações, ocultando a verdadeira encomendante das mercadorias importadas, estando perfeitamente tipificada a infração nos termos do art. 33, da Lei n.º 11.488/2007.

A empresa VIVA COSMETICOS LTDA tomou ciência do Acórdão de Impugnação em 02/03/2017, às folhas 1.673.

A empresa VIVA COSMETICOS LTDA ingressou com Recurso Voluntário em 03/04/2017, folhas 1.675, apresentando suas razões de folhas 1.677 à 1.710.

Foi alegado que:

- ✓ É importante registrar desde logo que a própria DRJ reconhece (fls. 1662) que as operações objeto dos autos são legais do ponto de vista comercial (legislação civil);
- ✓ Entretanto, a autuação da Recorrente foi mantida sob o fundamento de que teria “cedido o seu nome para ocultar a real encomendante das mercadorias” (fls.1651);
- ✓ Ocorre que para que um cosmético ou perfume possa ser vendido no mercado brasileiro, ele precisa atender à legislação da Vigilância Sanitária;
- ✓ Este requisito apesar de ser aparentemente simples, demanda uma estrutura de negócio sólida e especializada;
- ✓ Como se tratava de fornecimento de marca nacional, foi firmado contrato escrito para estabelecer as obrigações entre as partes, que, como em todo contrato de trato sucessivo, tem a cláusula de preço/produtos complementada por anexo;
- ✓ Em 2009, a sócia majoritária das empresas CARVALHO conseguiu abrir espaço para adquirir produtos importados com marcas internacionais e revende-los no Brasil;
- ✓ Por não ter know how nem interesse de mudar seu negócio, ela ofereceu à MRA - empresa com expertise na venda a varejo - fazer a distribuição;
- ✓ A CARVALHO continuou trabalhando no segmento em que é especializada e, assim, realizava o controle de qualidade, reembalagem e etiquetagem (processo industrial de beneficiamento) e a venda do produto pronto para ser colocado no mercado consumidor;
- ✓ A Recorrente sempre teve a liberdade de vender perfumes para qualquer empresa. E a maior prova disso é a inexistência de contrato de fornecimento de perfumes;
- ✓ A exclusividade é uma consequência do bom trabalho desenvolvido pela sua cliente MRA e da confiança que decorre da relação que já existia em decorrência do fornecimento de cosméticos. A exclusividade da MRA é mantida ou cancelada de acordo com o seu desempenho;
- ✓ Com efeito, como as aquisições da MRA em relação aos produtos da marca Salvador Dali passaram a não mais atender às expectativas do grupo buscou-se outra distribuidora no mercado interno que melhor

atendesse às expectativas comerciais da Recorrente (Se a performance de venda não é boa, a distribuidora deixa de fazer novas aquisições).

- ✓ Trata-se da empresa Frajo Internacional de Cosméticos que passou a ser a distribuidora exclusiva dos perfumes da marca Salvador Dali importados por encomenda pelo grupo CARVALHO, conforme se verifica do site oficial da aludida empresa (<http://www.frajo.com.br/>);
- ✓ O próprio auto de infração reconhece que a Recorrente teve no ano de 2011 uma receita líquida, inclusive de impostos de R\$ 45 milhões de reais e recolheu cerca de R\$ 5 milhões de reais de ICMS, IPI, COFINS e ISS, sem considerar o IPI;
- ✓ O laudo elaborado por laudo público, relativo aos procedimentos de beneficiamento de perfumes, também comprova (Relatório Técnico nº 000.918/15, doc. 01) (i) que os perfumes importados não estão aptos à comercialização antes da a Recorrente adotar os procedimentos determinados pela ANVISA (item 12); e, (ii) que os procedimentos determinados pela ANVISA não podem ser executados em estabelecimento exclusivamente comercial, por dependerem de instalações e maquinários específicos e funcionários qualificados (item 12);
- ✓ Com efeito, a resposta ao quesito 15 coloca uma pá cal no debate estabelecido nos presentes autos pois esclarecem que os perfumes antes de serem comercializados no mercado interno necessitam passar pelo procedimento de industrialização e que tal procedimento não pode ser realizado por uma empresa exclusivamente comercial como é o caso da MRA, por exemplo;
- ✓ Dessa forma, resta clara a incorreção da descrição simplista, apresentada pelo Fisco dos procedimentos aos quais os produtos que ingressam no estabelecimento industrial da Recorrente são submetidos como se tudo não passasse de uma “fraude” para ocultar o repasse direto de mercadorias;
- ✓ A alegação de fraude também está afastada pela comprovação de que a Recorrente foi eleita pelos produtores dos perfumes Salvador Dali, Hèrmes e Bvlgari como encomendante/industrial;
- ✓ Esta situação é comprovada pelas invoices (fls. 1479/1501) que demonstram que os exportadores mantêm relações comerciais com o importador e indicam a Recorrente como encomendante. Tal situação ocorre não só em relação às três marcas objeto do auto de infração, mas sim em relação a todas as importações;
- ✓ Com a devida vênia, afigura-se inconcebível cogitar que um exportado detentor de marcar de renome internacional emitiria uma fatura comercial e encaminharia uma mercadoria em nome de uma empresa que não seria a responsável por honrar com os compromissos contratuais assumidos;

-
- ✓ Resta cristalina, portanto, a ausência de qualquer participação da MRA no processo de importação dos perfumes, sendo, apenas, distribuidora que os adquire no mercado interno;
 - ✓ Com efeito, o RADAR exclusivamente encomendante (art. 2º, II, b, item 4), sempre foi concedido sem maior análise, como um simples cumprimento de obrigação acessória, uma vez que na prática o limite financeiro era do RADAR do importador;
 - ✓ Verifica-se, com a devida vênia, que a habilitação era quase “automática” para as pessoas jurídicas que comprovassem a sua existência de fato e de direito, sendo incontroverso nos presentes autos a existência da empresa MRA, cliente da Recorrente;
 - ✓ Esta situação ocorreu até 03/2015 quando a Receita Federal alterou a regra para as pessoas jurídicas habilitadas na modalidade simplificada, como exclusivamente encomendante, transpondo-as, automaticamente, no siscomex, para a categoria de pessoa jurídica limitada a US\$ 150.000,00 semestrais do artigo 2º. da IN SRF 1.288/2012;
 - ✓ Outra razão que impede a indicação do nome da MRA nas Declarações de Importação como sendo supostamente a “encomendante da encomendante” é que se trata de uma exigência impossível de ser implementada na prática;
 - ✓ Ocorre que no SISCOMEX não há campo destinado a indicar o cliente (MRA) daquele que figurou como encomendante (VIVA - Recorrente) em uma importação por encomenda;
 - ✓ Com efeito, ao registrar uma nova Declaração de Importação, o sistema só permite a inserção do nome do importador e do adquirente, inexistindo qualquer campo dedicado a eventuais intervenientes;
 - ✓ Dessa forma, o Fisco não pode autuar uma empresa por ter supostamente omitido o nome de um interveniente no processo de importação se ele mesmo não destina um campo específico para tanto;
 - ✓ Assim, haveria, no máximo, descumprimento de uma obrigação acessória, o que poderia gerar a aplicação de multa por declaração inexata;
 - ✓ Trata-se de multa prevista no artigo 711, III, do Regulamento Aduaneiro, a qual deveria ter sido aplicada no caso concreto diante dos fatos narrados no Auto de Infração que não indicam, com a devida vênia, a ocorrência de fraude ou simulação;
 - ✓ Não haveria razão lógica para a MRA querer se habilitar no RADAR, uma vez que quem tinha contato com os exportadores eram a importadora e a Recorrente (invoices, fls. 1479/1501 e item35), que

tem, inclusive, o poder de parar de vender os perfumes para ela, como de fato fez em relação aos perfumes Salvador Dali, item 22;

- ✓ É fato notório que se a MRA não teria qualquer dificuldade em obter o RADAR de ENCOMENDANTE que para ser deferido bastava a comprovação da existência da empresa - item 46/57 - situação incontroversa.

- PEDIDO

Desta forma, requer-se a essa d. Colegiado que julgue IMPROCEDENTE o presente Auto de Infração com a consequente exoneração do crédito tributário, tendo em vista as razões acima;

Sucessivamente, na remota hipótese de os argumentos acima serem afastados, o lançamento não há como prosperar haja vista sua nulidade pelas seguintes razões:

- a) O Auto de Infração adota as conclusões aludido procedimento especial de fiscalização instaurado em face de outra empresa (Carvalho Cosméticos) - como premissas de fatos irrefutáveis e invencíveis objetivando estender à Recorrente supostas irregularidades que teriam sido apuradas na indigitada fiscalização especial; e,
- b) O Auto de Infração não descreve as supostas irregularidades praticadas em TODAS as DI's mencionadas nos autos, violando o disposto no artigo 10, inciso III e no artigo 59, ambos do Decreto nº 70.235/72.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jorge Lima Abud – Relator.

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte, considerando que a Recorrente foi intimada acerca do Acórdão de Impugnação em **02/03/2017 (quinta-feira)**.

Dessa forma, o prazo de 30 (trinta) dias se iniciou em **03/03/2017 (sexta-feira)**, restando incontestes a tempestividade do presente Recurso apresentado na presente data.

O recurso voluntário foi apresentado em 03/04/2017, folhas 1.675, sendo, portanto, tempestivo.

Da controvérsia.

- ✓ A autuação da Recorrente sob o fundamento de ter cedido nome para ocultar a real encomendante das mercadorias;
- ✓ A participação da MRA no processo de importação dos perfumes, sendo, apenas, distribuidora que os adquire no mercado interno;
- ✓ A ocorrência de fraude;
- ✓ A impossibilidade de indicação do nome da empresa MRA nas Declarações de Importação como a “encomendante da encomendante”;
- ✓ O eventual descumprimento de uma obrigação acessória, o que poderia gerar, no máximo, a aplicação de multa por declaração inexata;
- ✓ Não haveria razão lógica para a empresa MRA querer se habilitar no RADAR;
- ✓ O fato de que a empresa MRA não teria qualquer dificuldade em obter o RADAR de ENCOMENDANTE.

Passa-se à análise.

▣ A INFRAÇÃO POR "CESSÃO DE NOME" COMO
CONSEQUENCIA DA PRÁTICA EFETIVA DE INTERPOSIÇÃO
FRAUDULENTE DE TERCEIROS

A infração por "cessão de nome" tipificada no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, que pauta a exigência do presente Auto de Infração, é **concomitante com** a prática **efetiva** de interposição fraudulenta de terceiros, infração tipificada no inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, pois o **importador de direito** (interposta pessoa) **CEDE O NOME** para o **importador de fato** (sujeito passivo oculto).

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 vistas 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\$ 5.000,00 (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 1996.

Se a autoridade preparadora entende que existiu prática de interposição fraudulenta de terceiros, na forma do inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, **por força do dever de ofício** deve proceder o lançamento da multa referente a infração por "cessão de nome" tipificada no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.

Por conseguinte, para examinar a incidência da infração por "cessão de nome", **deve-se verificar a ocorrência da prática de interposição fraudulenta de terceiros**.

Em suma: não se pode disassociar a infração por "cessão de nome" da **prática de interposição fraudulenta de terceiros**.

O que não passava de uma construção jurisprudencial / doutrinária, hoje está normatizado n artigo 11 da IN SRF nº 228/2002:

◇ Artigo 11 da IN SRF nº 228/2002:

Art. 11. Concluído o procedimento especial, aplicar-se-á a pena de perdimento das mercadorias objeto das operações correspondentes, nos termos do art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, na hipótese de:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>

I - ocultação do verdadeiro responsável pelas operações, caso descaracterizada a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias;

II - interposição fraudulenta, nos termos do § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a redação dada pela Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, em decorrência da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, inclusive na hipótese do art. 10.

§ 1º Na hipótese prevista no inciso I do caput, será aplicada, além da pena de perdimento das mercadorias, a multa de que trata o art. 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

[http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0\(Redação dada pelo\(a\) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016\)](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016))

§ 2º Na hipótese prevista no inciso II do caput, além da aplicação da pena de perdimento das mercadorias, será instaurado procedimento para declaração de inaptidão da inscrição da empresa no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).

[http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0 \(Incluído\(a\) pelo\(a\) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016\)](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0 (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016))

§ 3º A hipótese prevista no inciso I do caput contempla a ocultação de encomendante predeterminado.

[http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0 \(Incluído\(a\) pelo\(a\) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016\)](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0 (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016))

▣ O CONCEITO DE INTERPOSIÇÃO EM OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO

A função da sólida construção jurisprudencial é fornecer critérios precisos para a equânime e indistinta aplicação da Lei.

O dicionário eletrônico Houaiss, fornece uma definição precisa da locução *interposição*, que se adéqua ao contexto aqui a ser evidenciado:

ato ou efeito de interpor(-se)

Locuções

i. de pessoa jur

substituição intencional por terceiro, num processo simulatório, do verdadeiro interessado num ato jurídico.

Fonte: (<http://houaiss.uol.com.br/busca?palavra=interposi%25C3%25A7%25C3%25A3o>, em 01/08/15)

A expressão “interposição fraudulenta” foi cunhada pela primeira vez em nosso Sistema Jurídico na Medida Provisória nº 66/2002. Para colher o exato alcance que pretendeu dar o legislador à citada expressão é necessário comparar termos semelhantes e seus respectivos significados.

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

No Vocabulário Jurídico, De Plácido e Silva, define-se interposição como meter-se de permeio, colocar-se entre. É a intervenção de uma pessoa em negócio alheio, por ordem de seu dono ou a mandado dele.

A pessoa interposta, com o fito de cumprir ou realizar aquilo que o ordenante ou mandante não pode fazer, é colocada ou posta entre este e um terceiro. A interposta pessoa nada mais é que aquela que executa um ato jurídico ou uma série de atos jurídicos, a mando ou ordem de alguém.

O ato jurídico, objeto da presente análise, é justamente a operação de importação **maculada** pela prática de interposição fraudulenta de terceiros. Portanto, **um ilícito aduaneiro**.

O ato de se interpor em operação de importação, pressupõe necessariamente **a existência de dois partícipes**:

1. O **importador** → aquele que se apresenta às autoridades aduaneiras como responsável pela nacionalização da mercadoria.

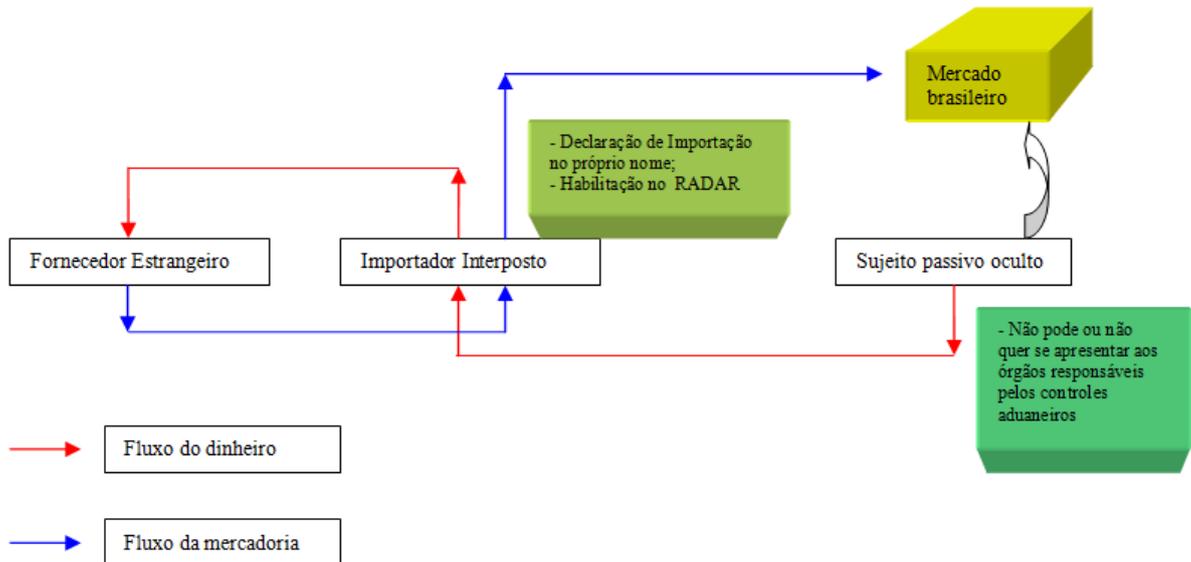
Importador é aquele que promove a entrada do bem no território nacional.

Há dois pressupostos básicos para se caracterizar o **importador**:

- a) deve estar devidamente **HABILITADO no Sistema Siscomex-RADAR**;
- b) é aquele que efetua o **registro da Declaração de Importação em seu nome**.

2. O **sujeito passivo oculto (ou responsável pela operação de importação)** → aquele que se vale do **importador** para obter a nacionalização da mercadoria à margem dos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros.

O **sujeito passivo oculto** é aquele que não pode ou não quer promover a operação de importação **em seu próprio nome**. Por isso se vale *outro* (o **importador**) para obter produto importado no mercado interno.



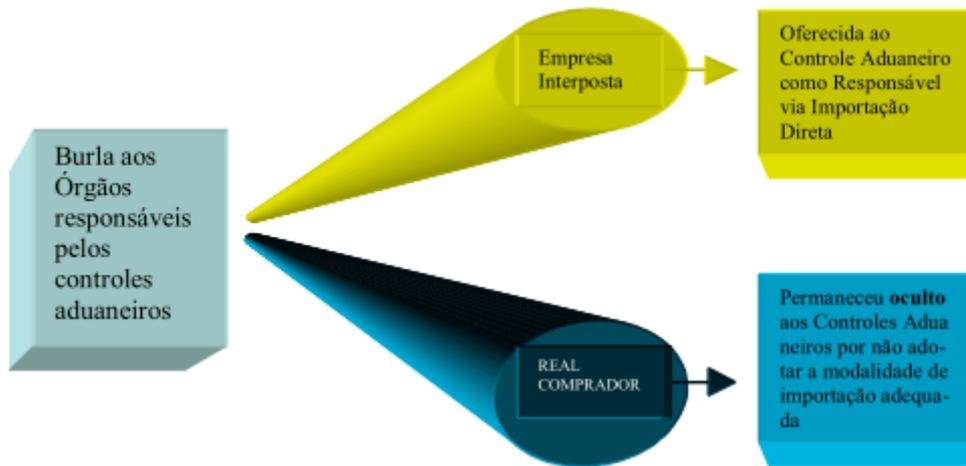
É de se frisar que é perfeitamente possível, à luz da legislação aplicável, que **terceiro utilize o importador** para obter produto importado no mercado interno.

A legislação prevê duas formas de **identificar** o terceiro (REAL COMPRADOR no mercado interno) **responsável pela importação**:

- I. modalidade de "importação por conta e ordem de terceiros"; e
- II. modalidade de "importação por encomenda".

Não se valendo dessas duas modalidades de importação, fica caracterizada a seguinte situação:

- o REAL COMPRADOR no mercado interno (sujeito passivo oculto) obtém a nacionalização do bem importado, **por intermédio do importador interposto**, sem a adoção formas previstas na legislação aplicável, permanecendo à margem dos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros.



❖ A normatização do conceito de interposição fraudulenta de terceiros em operações de importação.

Coube ao artigo 59 da Lei nº 10.637/02, normatizar o conceito de interposição fictícia de pessoas para a área aduaneira, denominando-o de interposição fraudulenta de terceiros.

O referido artigo alterou a redação do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de Abril de 1976, que define as infrações que causam dano ao Erário, acrescentando-lhe o inciso V, além de quatro novos parágrafos.

❖ Decreto Lei nº 1.455/76:

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

(...)

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

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

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

§ 3º 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. \(Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010\)](#)

§ 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. [\(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002\)](#)

Deve ser feita uma observação. No inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, o legislador trata da mesma forma **as seguintes expressões**:

- I. *sujeito passivo oculto - aquele que importa o bem através de um importador interposto;*
- II. *real comprador - aquele que adquire o bem importado através de importador interposto no mercado interno; e*
- III. *responsável pela operação (importação) - aquele que mesmo não adquirido o bem importado no mercado interno, exerce o "Domínio do Fato" sobre a operação de importação.*

Essas expressões ao serem usadas pelo legislador como sinônimas, retratam a mesma pessoa: o **terceiro** no mercado interno (dentro do território nacional) que se vale de um **importador interposto para obter a nacionalização de um bem**, à margem dos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros.

❖ Formas de constatação da existência do sujeito passivo oculto

Existem, a princípio, duas formas de constatação da existência do sujeito passivo oculto:

- **Por AÇÃO DIRETA** – A fiscalização **evidencia a existência e identifica** o sujeito passivo oculto a partir de duas situações:
 1. Verificação de que a fonte dos recursos aplicados na operação de comércio exterior advém de **terceiro; ou**
 2. Verificação que **terceiro** foi de fato o responsável pela operação em comércio exterior (possuiu/exerceu o “domínio do fato” sobre a transação), sendo o importador um instrumento para obter o bem importado.

Em ambos os casos, o **terceiro** deveria se identificar aos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros e assim não procedeu.

- **Por AÇÃO INDIRETA** – O fisco **não identifica** o sujeito passivo oculto. Contudo, o ato omissivo do **importador**, em não comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, **autoriza a fiscalização a presumir** que terceiro (não identificado) financia a operação em comércio exterior.

Essa é a mesma conclusão da lição de Deiab Junior e Nepomuceno (2008), ao se referirem às inovações trazidas à baila pela alteração do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76:

- a) apenou com perdimento a mercadoria de origem estrangeira, na importação ou na exportação, quando constatada a **ocultação do sujeito passivo**, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, e;

b) criou a presunção legal de interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior, quando não comprovada a origem, disponibilidade e a transferência, dos recursos empregados em tais transações.

DEIAB JUNIOR, Remy; NEPOMUCENO, Bruno Carvalho. *Interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior perpetradas por pessoas físicas*. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1794, 30 maio 2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/11329>>. Acesso em: 16 dez. 2012.

Portanto, há duas formas de constatação da prática de interposição fraudulenta de terceiros:

1. **Prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros (Ocultação)** – Conduta infracional tipificada no inciso V do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76 – É a constatação da ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável através de fraude ou simulação. Sua inspiração vem da **norma geral antielisiva do Parágrafo Único do artigo 116 do CTN**, que pode estar relacionada ou não com a legislação que cuida do crime relacionado à ordem tributário e a “lavagem de dinheiro”, responsável por municiar a fiscalização para o combate da interposição fictícia de pessoas em operações de comércio exterior, o que implica na necessidade de comprovação, mediante **a demonstração por parte da fiscalização, de quem é de fato o real sujeito passivo beneficiado**. Aplicação do processo conhecido como “*follow the money*”.
2. **Prática presumida da interposição fraudulenta de terceiros** – Conduta infracional tipificada no §2º do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76 – Advém de uma presunção legal, o que acarreta ao importador/exportador a necessidade comprovar a origem, disponibilidade e a transferência, dos recursos empregados em operações de comércio exterior. Sua inspiração vem não só da norma geral antielisiva já citada, como também do artigo 1º da Lei nº 9.613/98 e municia a fiscalização com um mecanismo de controle para coibir a prática, pelo sujeito ocultado, do crime relacionado à “lavagem de dinheiro” por sucessivas operações internacionais, podendo estar relacionado com outras irregularidades tributárias, como por exemplo, fraude no preço/valor declarado (sub ou superfaturamento).

O artigo 11 da IN SRF nº 228/2002 contempla essa formatação de constatação da prática de interposição fraudulenta de terceiros e determina seus respectivos efeitos, substanciados no artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 e no artigo 81 da Lei nº 9.430/96:

◇ Artigo 11 da IN SRF nº 228/2002:

Art. 11. Concluído o procedimento especial, aplicar-se-á a pena de perdimento das mercadorias objeto das operações

correspondentes, nos termos do art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, na hipótese de:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>

I - ocultação do verdadeiro responsável pelas operações, caso descaracterizada a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias;

II - interposição fraudulenta, nos termos do § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a redação dada pela Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, em decorrência da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, inclusive na hipótese do art. 10.

§ 1º Na hipótese prevista no inciso I do caput, será aplicada, além da pena de perdimento das mercadorias, a multa de que trata o art. 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

[http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0\(Redação dada pelo\(a\) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016\)](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0(Redacao%20dada%20pelo(a)%20Instrucao%20Normativa%20RFB%20n%201678,%20de%2022%20de%20dezembro%20de%202016))

§ 2º Na hipótese prevista no inciso II do caput, além da aplicação da pena de perdimento das mercadorias, será instaurado procedimento para declaração de inaptidão da inscrição da empresa no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).

[http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0 \(Incluído\(a\) pelo\(a\) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016\)](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0(Incluido(a)%20pelo(a)%20Instrucao%20Normativa%20RFB%20n%201678,%20de%2022%20de%20dezembro%20de%202016))

§ 3º A hipótese prevista no inciso I do caput contempla a ocultação de encomendante predeterminado.

[http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0 \(Incluído\(a\) pelo\(a\) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016\)](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0(Incluido(a)%20pelo(a)%20Instrucao%20Normativa%20RFB%20n%201678,%20de%2022%20de%20dezembro%20de%202016))

❖ Inftações decorrentes de cada prática de interposição fraudulenta de terceiros

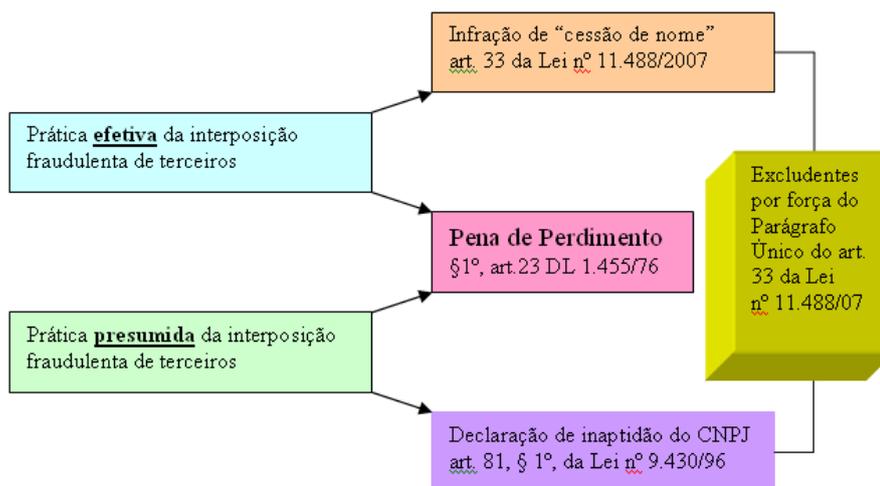
A **prática EFETIVA da interposição fraudulenta de terceiros** implica em duas infrações:

- ◆ **Uma infração tipificada no inciso V, do artigo 23, do Decreto Lei 1.455/76**, punível com a aplicação da pena de perdimento, tendo por destinatário o real adquirente da mercadoria e conseguinte conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria no caso de que não seja localizada ou que tenha sido consumida. **Uma infração imprópria que pode ser cometida por qualquer um na condição de REAL COMPRADOR em coautoria com o importador interposto.**

- ◆ **Outra infração tipificada no caput do artigo 33 da Lei 11.488/2007**, punível com a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), tendo por destinatário a pessoa jurídica que cedeu seu nome. **Uma infração própria, já que para cometê-la o agente deve ter a condição de ser importador devidamente habilitado no SISCOMEX.**

A **prática PRESUMIDA da interposição fraudulenta de terceiros** também implica em duas infrações:

- ◆ **Uma infração tipificada no §2º, do artigo 23, do Decreto Lei nº 1.455/76**, punível com a aplicação da pena de perdimento e consequente conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria no caso de que não seja localizada ou que tenha sido consumida, **tendo por destinatário** o importador de direito (INTERPOSTO), em razão da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na importação. **Uma infração própria, já que para cometê-la o agente deve ter a condição de ser importador devidamente habilitado no SISCOMEX.**
- ◆ **Outra infração tipificada no artigo 81, §1º, da Lei nº 9.430/96**, que determina a **declaração de inaptidão** da inscrição da pessoa jurídica no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ, **que não comprove** a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior.



Coaduna-se para essa constatação, o seguinte artigo:

- ◆ **Artigo 99 do Decreto-Lei nº 37/66:**

Art.99 - Apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações pela mesma pessoa natural ou jurídica, aplicam-se

cumulativamente, no grau correspondente, quando for o caso, as penas a elas cominadas, **se as infrações não forem idênticas.**

(Grifo e Negrito Nossos)

❖ Do ônus probatório

A depender da forma de constatação da existência do sujeito passivo oculto, o **ônus probatório** irá oscilar:

- Na **prática efetiva** o **ônus probatório** é da **fiscalização**: Cabe à ação fiscal reunir os elementos que indicam a ocorrência da interposição fraudulenta de terceiros **entre o importador interposto e o sujeito passivo oculto.**
- Na **prática presumida** o **ônus probatório** é do **importador**: Cabe ao importador a comprovação da **origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados na importação**, na forma do §2º, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76.

❖ A caracterização da infração

O núcleo da infração da prática de interposição fraudulenta de terceiros é o USO DE INTERPOSTA PESSOA em operação de comércio exterior com o propósito de ACOBERTAR o sujeito passivo oculto.

A partir disso são detectadas **duas espécies** da mesma infração:

- **Infração 1:** O uso de interpostas pessoas como instrumento (meio) para acobertar a **identificação do responsável pela importação (OCULTAÇÃO)** por infração contra o **sistema tributário nacional (FRAUDES FISCAIS/SIMULAÇÃO)**.
- **Infração 2:** O uso de interpostas pessoas como instrumento (meio) para acobertar a **identificação do responsável pela importação (OCULTAÇÃO)** por infração contra o **sistema financeiro nacional (LAVAGEM DE DINHEIRO/SIMULAÇÃO)**.

Nesse diapasão, há três formas de se caracterizar a prática de interposição fraudulenta de terceiros:

1. **A PARTIR DA NÃO IDENTIFICAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS APLICADOS** - A administração aduaneira deve estar atenta à movimentação de recursos financeiros de origem desconhecida ou não comprovada associada ao uso de interposta pessoa em operação de comércio exterior.
2. **A PARTIR DA IDENTIFICAÇÃO DO RESPONSÁVEL DE INFRAÇÃO CONTRA O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL** - A Lei nº 8.137, de 1990, define crimes contra a

ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. Nesse contexto, a legislação objetivou não só evitar as fraudes fiscais, como também dar maior efetividade na cobrança de tributos buscando identificar o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária.

3. **A PARTIR DA IDENTIFICAÇÃO DO RESPONSÁVEL PELA INFRAÇÃO CONTRA O SISTEMA FINANCEIRO NACIONAL** - A Lei nº 9.613, de 1998, dispõe sobre os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores, bem como sobre a prevenção da utilização do sistema financeiro. Portanto, tem se também como finalidade não cuidar da questão puramente tributária, mas coibir crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores.

Na prática as três causas se mesclam, e assim existe a hipótese de haver infrações entrelaçadas, mas sempre com o USO DE INTERPOSTA PESSOA COMO INSTRUMENTO (MEIO) PARA DIFICULTAR A IDENTIFICAÇÃO do sujeito passivo oculto.

✱ A sanção prevista

A legislação apenou a prática de interposição fraudulenta de terceiros **com o perdimento** da mercadoria de origem estrangeira.

A nova redação do § 3º, do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76, dada pela Lei nº 12.350/10, substituiu a redação originariamente dada pela Medida Provisória nº 66/2002, em 29 de agosto de 2002, e **estipulou a seguinte alternância de procedimentos** – ritos:

- **Pena de perdimento** → se a mercadoria em situação irregular for apreendida pela fiscalização (**rito aplicado**: artigo 27 do Decreto Lei nº 1.455/76); **ou**
- **Multa equivalente ao valor aduaneiro (100% do valor aduaneiro)** → se a mercadoria passível de perdimento não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida (**rito aplicado**: Decreto nº 7.574/2011).

Está-se assim **diante de uma alternância de ritos procedimentais**, a depender da **retenção ou não** da mercadoria passível de perdimento.

É de se enfatizar o seguinte: ainda que a multa equivalente ao valor aduaneiro receba a designação de “crédito tributário”, por ser advinda de um lançamento, isso **não altera a natureza jurídica** da prática de interposição fraudulenta de terceiros: **um ato ilícito** passível de sanção (pena de perdimento ou multa equivalente ao valor aduaneiro).

■ A PRÁTICA EFETIVA DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS

A demonstração da **prática efetiva** de interposição fraudulenta de terceiros engloba três pontos:

1. **Identificação** do importador interposto e do sujeito passivo oculto;
2. **Constatação** do **liame** entre o importador interposto e o sujeito passivo oculto;
3. **Demonstração** da FRAUDE ou SIMULAÇÃO.

* A identificação do importador interposto e do sujeito passivo oculto

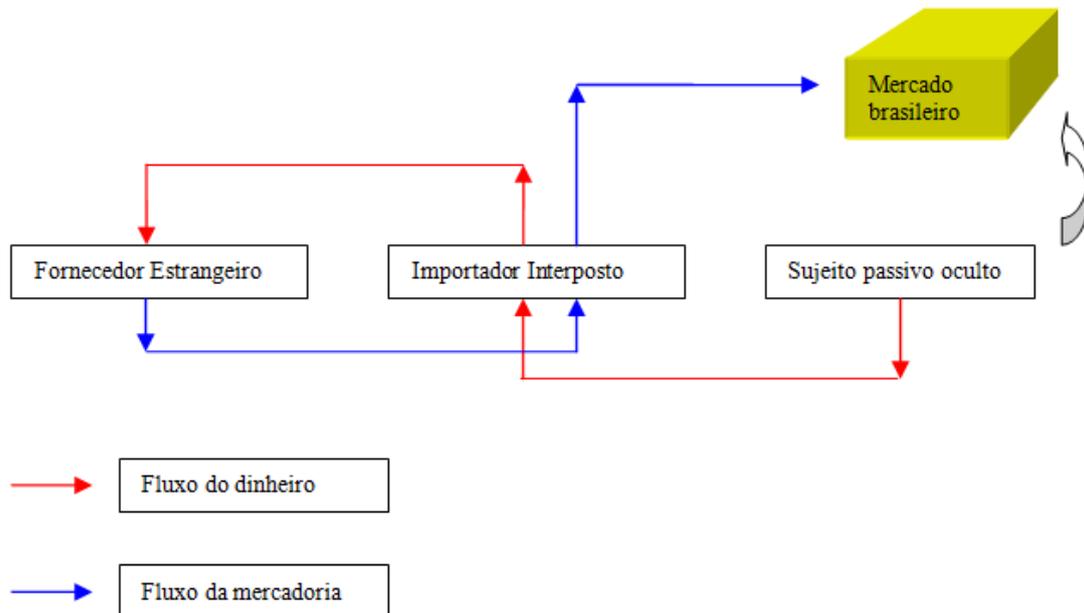
Salienta-se que esse é o primeiro passo ou o pressuposto básico e necessário para a caracterização da **prática efetiva**, mas longe de ser o suficiente.

Como dito, o ato de se interpor em operação de importação, pressupõe necessariamente a **existência de dois participes**.

Na demonstração da **prática efetiva**, a fiscalização **tem o dever de identificar** tanto o importador interposto como o sujeito passivo oculto.

A fiscalização deve também evidenciar que o sujeito passivo oculto se valeu do importador interposto para obter produto importado no mercado interno.

Portanto, é indispensável a demonstração pela fiscalização da **revenda** do produto importado no mercado interno **entre os dois participes, ou a revenda do importador a alheio (MERO COMPRADOR) sob a determinação do sujeito passivo oculto**.



A caracterização da **prática efetiva** de interposição fraudulenta de terceiros **pode** ocorrer através de diversos elementos, tais como:

- a destinação integral e imediata das mercadorias importadas;
- o conhecimento prévio ao registro da DI do destinatário das mercadorias importadas;

- rotulagem das mercadorias importadas com sinais de identificação do adquirente (logotipo, marcas etc.);
- especificidade das mercadorias que são importadas para um único adquirente, ou conjunto restrito de adquirentes, de tal forma que a importação não poderia ser realizada para posterior comercialização no mercado interno.

Atualmente, duas formas de “terceirização” das operações de comércio exterior são reconhecidas e reguladas pela Secretaria da Receita Federal **do** Brasil (RFB):

- A importação por conta e ordem - uma empresa (a adquirente), interessada em uma determinada mercadoria, contrata uma prestadora de serviços (a importadora por conta e ordem) para que esta, utilizando os recursos originários da contratante, providencie, entre outros, o despacho de importação da mercadoria em nome da **empresa adquirente**;
- A importação por encomenda - uma empresa (a encomendante predeterminada), interessada em uma certa mercadoria, contrata uma outra empresa (a importadora) para que esta, com seus próprios recursos, providencie a importação dessa mercadoria e a **revenda posteriormente para a empresa encomendante**.

A escolha entre importar mercadoria estrangeira por conta própria ou por meio de um intermediário, contratado para esse fim, é livre e perfeitamente legal, seja esse intermediário um prestador de serviço ou um revendedor.



Entretanto, tanto o importador quanto o adquirente ou encomendante, conforme o caso, devem observar o tratamento tributário específico dessas operações e alguns cuidados especiais, a fim de não serem autuados ou, até mesmo, que as mercadorias sejam apreendidas.

Para que uma operação de importação por encomenda ou importação por conta e ordem seja realizada de forma perfeitamente regular, é necessário, antes de tudo, que

tanto as empresas encomendantes e adquirentes quanto a empresa importadora estejam habilitadas para operar no Siscomex, nos termos da legislação respectiva.

Além de habilitação de todos os intervenientes (encomendante, adquirente e importador), nas operações de importação terceirizadas, é necessário apresentar, à unidade da RFB com jurisdição para fiscalização aduaneira sobre o estabelecimento matriz da encomendante ou adquirente, cópia do contrato firmado entre as empresas (encomendante ou adquirente e importadora), caracterizando a natureza de sua vinculação, a fim de que a contratante e a contratada sejam vinculadas no Siscomex, pelo prazo ou operações previstos no contrato.

A fim de promover o despacho aduaneiro das mercadorias importadas, conforme determina o art. 3º, da IN SRF nº 634/06 e o art. 3º, da IN SRF nº 225/02, ao elaborar a Declaração de Importação, o importador, pessoa jurídica contratada, deve informar que não se trata de uma operação por conta própria, indicando, em campo próprio na ficha “importador” da DI, o número de inscrição do encomendante ou do adquirente no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ).

A falta de indicação do encomendante ou adquirente na Declaração de Importação, bem como a ausência de habilitação de alguma das partes no Siscomex e a ausência de vinculação do contrato na Receita Federal caracterizam a situação de ocultação do sujeito passivo ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, punível com a pena de perdimento das mercadorias (art. 23 - V, do Decreto-lei nº 1.455/76 com a redação dada pela Lei nº 10.637/02).

* Das modalidades de Importação

Não há propriamente uma definição normatizada e, portanto, estanque do que vem a ser a importação direta. Poder-se-ia esboçar aqui uma definição sob o sério risco de fazê-la incompleta ou até mesmo imperfeita e assim confundir mais do que auxiliar.

Por isso, toma-se o caminho mais fácil e seguro.

Se tanto a Importação por “conta e ordem” como a Importação por “encomenda” possuem definições precisas dadas pela Lei e se apenas existem três modalidades e possibilidades de importação no Brasil, vale-se do critério da complementaridade para se estabelecer que aquilo que não for Importação por “conta e ordem” e Importação por “encomenda” será, portanto, uma **importação direta**.

É mister que se compreenda um ponto chave na consolidação da legislação de combate a interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior e que servirá para o adequado deslinde do caso ora em análise: **O artigo 27 da Lei nº 10.637/02 e a IN SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002** – responsáveis pela definição, previsão e regulamentação da modalidade de Importação por “conta e ordem” – assim como o **artigo 11 da Lei nº 11.281/2006 e a IN SRF nº 634/2006** - responsáveis pela definição, previsão e regulamentação da modalidade de Importação por “encomenda” - **não criam qualquer conduta infracional**.

O que elas regulamentam, simplesmente, são formas permissivas de atuação de empresa interposta na importação.

Assim, temos que inicialmente o artigo 27 da Lei nº 10.637/02 (modalidade de Importação por “conta e ordem”) e posteriormente o artigo 11 da Lei nº 11.281/06 (modalidade de Importação por “encomenda”) criam formas permissivas do **uso do importador interposto**.

Caracterizada a prática de qualquer uma dessas duas modalidades de Importação, **sem a adoção dos respectivos procedimentos previstos** para a adequada identificação do adquirente ou do encomendante no mercado interno, **resta configurada a ocultação do sujeito passivo** (real beneficiário da importação) pelo **importador interposto**.

❖ A identificação do liame entre o importador interposto e o sujeito passivo oculto

Para a seguinte indagação: existe a possibilidade da prática de interposta pessoa (importador interposto) em operações de importação frente à legislação brasileira?

A resposta é SIM:

- seja através da Importação por “conta e ordem”; ou
- seja através da Importação por “encomenda”.

Portanto, o passo subsquente ao da **identificação** do importador interposto e do sujeito passivo oculto é a demonstração **por parte da fiscalização** de que:

- a modalidade de importação “direta” eleita pelo importador **oculta uma** modalidade de "importação por conta e ordem de terceiros"; **ou**
- a modalidade de importação “direta” eleita pelo importador **oculta uma** modalidade de "importação por encomenda".

Em outros termos: justamente **para não identificar o REAL COMPRADOR no mercado interno do produto importado**, foi eleita a modalidade de importação “direta”.

IMPLICAÇÕES TRIBUTÁRIAS DECORRENTES	MODALIDADE DE IMPORTAÇÃO		
	DIRETA	POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS	PARA ENCOMENDANTE PREDETERMINADO
SUJEITO PASSIVO	O IMPORTADOR é o contribuinte (DL 37/66, art. 31, c/ redação do DL 2.472/88)	o ADQUIRENTE é responsável solidário (DL 37/66, art. 32, par. único, alínea "c", c/ redação da Lei 11.281/06)	o ENCOMENDANTE é responsável solidário (DL 37/66, art. 32, par. único, alínea "d", c/ redação da Lei 11.281/06)
RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES	a pessoa física ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria (DL 37/66, art. 95, inc. IV)	conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora (DL 37/66, art. 95, inc. V, c/ redação da MP 2.158-35/01)	conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora (DL 37/66, art. 95, inc. V, c/ redação da Lei 11.281/06)
EQUIPARAÇÃO A INDUSTRIAL	os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos (Lei 4.502/64, art. 4º, inc. I)	Os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora (MP 2.158/2001, art. 79, e Lei 11.281/06, art. 13)	os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda, por intermédio de pessoa jurídica importadora (Lei 11.281/06, art. 13)
HABILITAÇÃO PARA ATUAR NO COMÉRCIO EXTERIOR	IN SRF 229/02, art. 1º IN SRF 286/03, art. 1º IN SRF 455/04, art. 1º IN SRF 650/06, art. 1º IN RFB 1288/12, art. 1º	IN SRF 225/02, art. 2 IN SRF 286/03, art. 14 IN SRF 455/04, art. 36 IN SRF 650/06, art. 26, caput IN RFB 1288/12, art. 24, caput	IN SRF 634/06, art. 2º, §3º IN SRF 650/06, art. 26, par. Único IN RFB 1288/12, art. 24, par. Único

❖ identificação da modalidade de "importação por conta e ordem de terceiros"

Para uma adequada análise, parte-se do conceito normativo da importação por conta e ordem de terceiros:

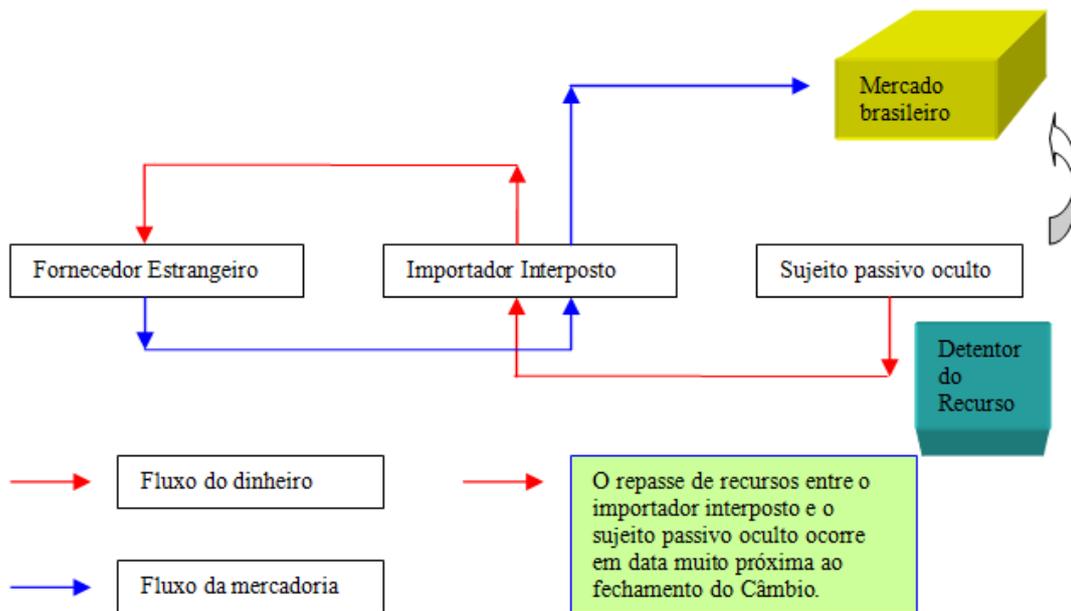
- Disciplinada pelos artigos 80, 81 da Medida Provisória nº 2.158/01-35 e artigo 29 da Medida Provisória nº 66/2002, regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002, **com definição jurídica dada pelo artigo 27 da Lei nº 10.637/02:**

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.

O artigo transcrito autoriza a seguinte **presunção**: denominar de importação por conta e ordem de terceiros a importação realizada **mediante utilização de recursos de terceiros**.

Assim, se a operação de importação é adimplida (**fechamento do câmbio**) **com recursos de terceiro**, a modalidade de importação a ser reconhecida será a importação por conta e ordem de terceiros, **na forma do artigo 27 da Lei nº 10.637/02**.

O fluxograma nos auxiliará na visualização do contexto:



* Identificação da modalidade de importação "por encomenda"

Para uma adequada análise, parte-se do conceito normativo da importação por encomenda:

- Disciplinada pelo artigo 11 da Lei 11.281/06 e regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 634, de 24 de março de 2006, **com definição jurídica dada pelo artigo 11 da Lei nº 11.281/06:**

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

Como dito, na redação do inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, o legislador se valeu de **três expressões análogas**:

- I. *sujeito passivo oculto;*
- II. *real comprador; e*
- III. *responsável pela importação.*

Usa-se uma outra expressão - com o mesmo significado - para explorar adequadamente o conceito de **importação por encomenda**: "PESSOA PREDETERMINADA".

A nova expressão tem o seu propósito porque vem a retratar uma faceta específica e determinante para a identificação da modalidade de "importação por encomenda" : **A tomada de risco.**

Se na modalidade de "importação por conta e ordem de terceiros" **a regra de ouro** é entender a gênese do recurso e sua consequência no financiamento da operação de importação, na modalidade de "importação por encomenda" **a regra de ouro** é identificar se o importador correu risco quanto à revenda do produto importado no mercado interno.

Há que se comente um detalhe de **suma importância**: A bem dizer, o critério **tomada de risco** também pode e deve ser usado para caracterizar a modalidade de "importação por conta e ordem de terceiros", pois se entende que **a tomada de risco de revenda das mercadorias importadas no mercado interno** é uma característica essencial da **importação direta**.

Isso porque:

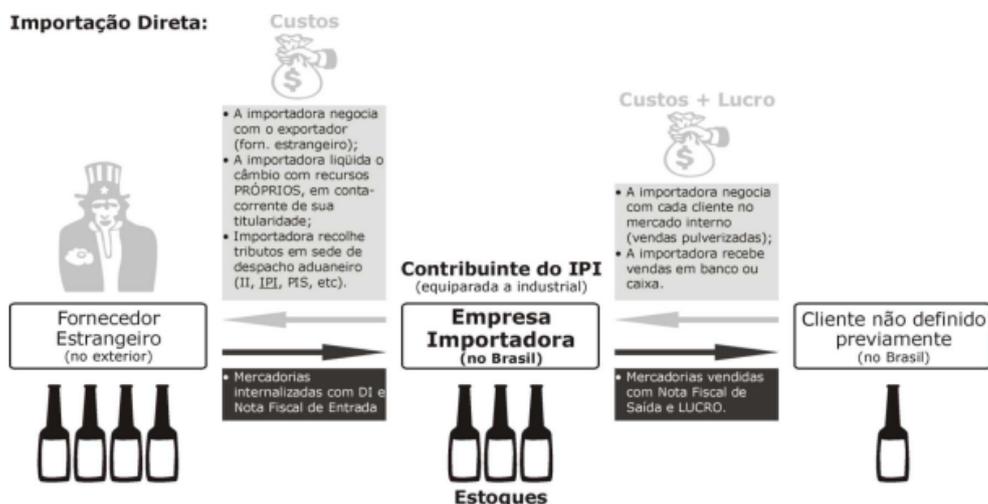
- na **Importação por “conta e ordem”** no momento da nacionalização – registro da Declaração de Importação – já existe no mercado interno comprador certo (ADQUIRENTE); e
- na **Importação por “encomenda”** no momento da nacionalização – registro da Declaração de Importação – já existe no mercado interno comprador certo (ENCOMENDANTE).

Portanto, é perfeitamente possível ver em um Auto de Infração o uso **do critério tomada de risco conjugado com o repasse de recursos** para evidenciar uma importação por conta e ordem de terceiros.

Contudo, é o **repasse de recursos** a característica essencial daquela modalidade de importação.

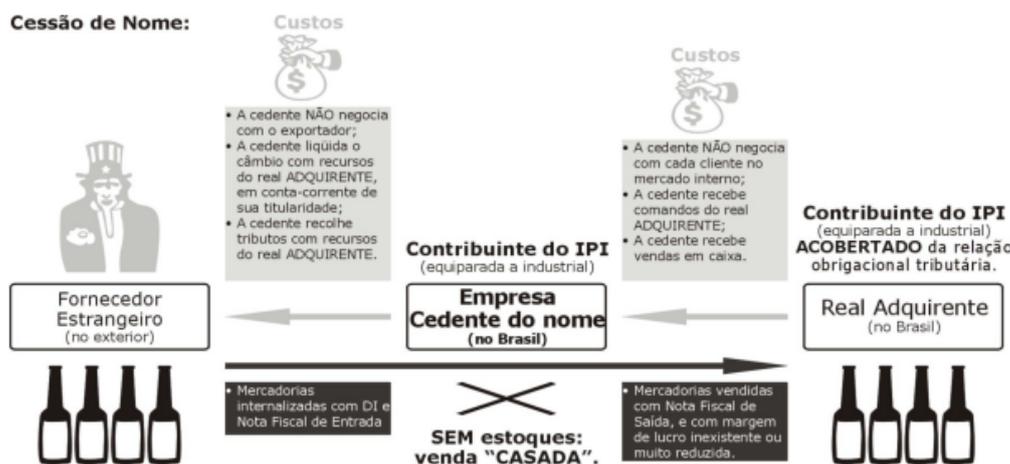
Na importação por encomenda, dado o seu conceito normativo inexistente qualquer **repasse de recursos**. Por isso, que o critério **tomada de risco** passa a ser relevante em sua caracterização.

Toma-se por base um quadrinho usado comumente para retratar a modalidade de importação direta:



- O importador adquire a mercadoria no mercado externo com recursos próprios e a revende no mercado interno para comprador indeterminado.

Um outro quadrinho auxiliará a compreensão do conceito de PESSOA PREDETERMINADA:



- O importador adquire a mercadoria no mercado externo com recursos próprios e a revende no mercado interno para comprador determinado (REAL COMPRADOR).

A pessoa predeterminada é o comprador de bem importado definido **antes da data do registro da Declaração de Importação**.

Como dito, a **tomada de risco de revenda das mercadorias é uma característica essencial da importação direta**, enquanto que na Importação por “conta e ordem” e na Importação por “encomenda” no momento da nacionalização – registro da Declaração de Importação – já existe no mercado interno comprador certo (REAL COMPRADOR).

Em uma operação de venda casada, como a promovida por uma interposta pessoa em operações de importação este risco é inexistente, já que toda operação de compra e venda foi previamente arranjada e seus termos são bem conhecidos no momento em que o importador promove o despacho aduaneiro das mercadorias.

Essa premissa decorre de modo direto e imperioso do objetivo traçado pela Receita Federal do Brasil em pretender possuir controle absoluto sobre o destino de todas as mercadorias importadas por empresas nacionais. Aquele que é destinatário de bem importado, já conhecido **no momento do registro da respectiva Declaração de Importação**, deve ser necessariamente informado aos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros - na forma da IN SRF nº 225/02 para a modalidade de Importação por “conta e ordem” e da IN SRF nº 634/2006 para a modalidade de Importação por “encomenda” -, sob o risco de configuração da prática de interposição fraudulenta de terceiros e conduta tendente a burlar os controles aduaneiros.

O **registro da Declaração de Importação** é o marco eleito para identificar a PESSOA PREDETERMINADA, pois:

1. É o aspecto temporal que define o momento da entrada do bem no território aduaneiro;
2. É o instante de nacionalização do bem possível de ser precisado;
3. Antes desse instante a legislação pátria não tem qualquer efeito sobre o bem importado;
4. Só com o registro da Declaração de Importação é que se reúne toda a gama de informações suficientes para atender os requisitos exigidos pelas Instruções Normativas citadas.

E ainda se acrescenta:

Antes do ingresso da mercadoria no território nacional o bem é completamente alienígena ao ordenamento jurídico pátrio. Quem comprou, porque comprou, quando comprou, como pagou são questões por ora estranhas à fiscalização aduaneira, **até mesmo porque a mercadoria pode vir a ter outro destino que não o Brasil.**

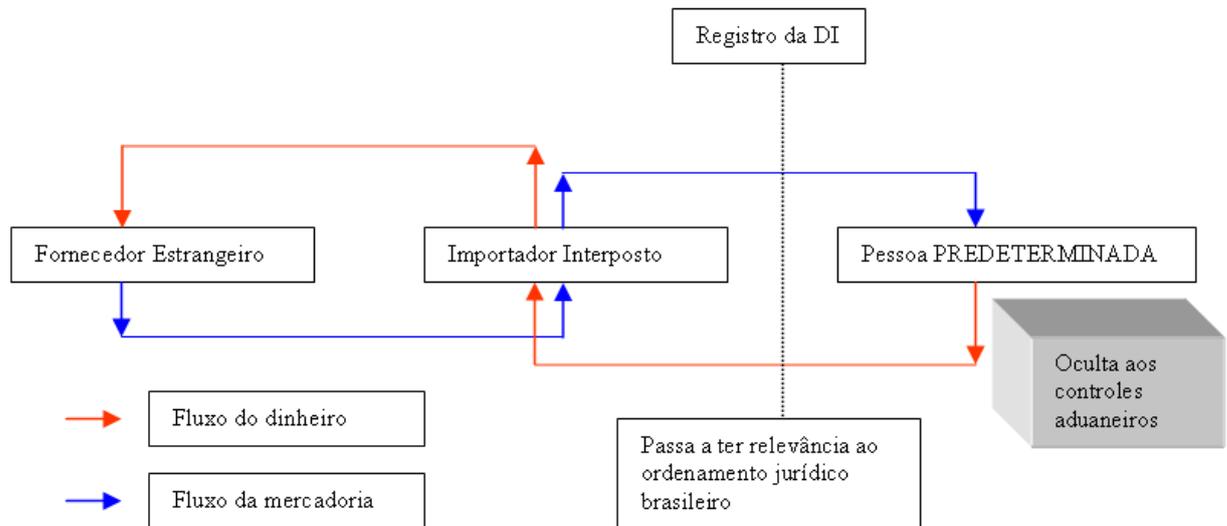
A ação da fiscalização aduaneira brasileira, com relação à mercadoria importada, só tem sentido a partir do seu ingresso no País. Esse momento a legislação precisa muito bem, inclusive em termos de minutos e até segundos: **é o registro da Declaração de Importação.**

A partir desse instante é que o bem passa a ter relevância ao ordenamento jurídico pátrio, em particular à ação da fiscalização aduaneira da Receita Federal do Brasil.

Para poder exercer sua expertise e verificar a regularidade da importação e assim atender a premissa de possuir controle absoluto sobre o destino de todas as mercadorias importadas por empresas nacionais, no momento do **registro da Declaração de Importação** o importador tem o dever de informar esse fato à fiscalização aduaneira através da adoção da modalidade de Importação por “conta e ordem” ou modalidade de Importação por “encomenda” a depender da forma de financiamento da importação.

Se no momento do **registro da Declaração de Importação** a mercadoria tem destino certo no mercado interno – PESSOA PREDETERMINADA – é dever do importador expor esse fato, sob pena de burla aos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros.

E nesse contexto, é inegável que o importador **age como interposta pessoa**, pois a mercadoria apenas transpassa por ele. **Por vezes sequer adentra ao seu estabelecimento comercial.**



Uma questão que é comumente suscitada é a alegação de que para se caracterizar a modalidade de "importação por encomenda" é necessário que o encomendante participe da transação comercial com o fornecedor estrangeiro.

O legislador contemplou essa situação nos §§ 3º e 4º, do inciso I, do artigo 112 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759/2009:

§ 3º A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros ([Lei no 11.281, de 2006, art. 11, caput](#)).

§ 4º Considera-se promovida na forma do § 3º a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, **participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior** ([Lei no 11.281, de 2006, art. 11, § 3º](#), com a redação dada pela Lei nº 11.452, de 2007, art. 18).

(grifo e negrito nossos)

Portanto, a participação do encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior é **irrelevante** para a caracterização da modalidade de "importação por encomenda".

❖ Identificação do responsável pela importação.

Está aqui diante de um **terceiro modo de identificação do liame entre o importador interposto e o sujeito passivo oculto**, à margem da modalidade de importação praticada: reconhecer quem foi o responsável pela importação.

Um adendo se faz necessário: como já dito, usualmente, a fiscalização identifica a **prática efetiva** de interposição fraudulenta de terceiros pela desconstituição da

modalidade de importação direta adotada pelo importador com a consequente caracterização da modalidade de "importação por conta e ordem de terceiros" ou de "por encomenda".

Todavia, há um outro modo de demonstrar esse liame, à margem de qualquer demonstração de **repasso de recursos e/ou tomada de risco**. É demonstrar que o **responsável pela importação** utilizou o importador interposto como um *longa manus*.

É uma outra ótica da fiscalização reconhecer a prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros dissociada do critério da capacidade econômica: o REAL COMPRADOR no mercado interno seria identificado como sendo aquele que detém o "Domínio do Fato".

Um outro modo de compreender (identificar) o responsável pela importação é através da seguinte constatação: **sem a sua vontade a importação não acontecerá**.

Percebam uma nova variante da prática de interposição fraudulenta de terceiros: Quem exerce o "domínio do fato" **pode vir a ser ou não o destinatário** dos produtos importados no mercado interno. A mercadoria transacionada PODE SEQUER passa por ele assim como o dinheiro referente à transação.

Ainda assim, é ele que determina todas as coordenadas do importador. Portanto, é tido como o **responsável pela importação**.

IMPORTANTE: Se **não for constatado o liame** entre os assim denominados "importador interposto" e "sujeito passivo oculto", aquele que a fiscalização *a priori* identificou como REAL COMPRADOR no mercado interno perde essa qualificação e passa a ser tratado como um "MERO COMPRADOR", **não cabendo assim** qualquer tipificação da conduta no inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76.

❖ Demonstração da FRAUDE ou SIMULAÇÃO.

Como visto, o significado de "interpor", verbo transitivo, é "pôr entre". Já a fraude representa todo artifício empregado com o fim de enganar uma pessoa e causar-lhe prejuízo.

Destarte, tomando como base o simples significado das palavras, é possível concluir que interposição fraudulenta é a situação fática em que determinado ente fica numa posição de "intermediário" (importador ostensivo) com o objetivo de esconder outro agente (adquirente ou encomendante), causando prejuízo ao erário ou dificultando os controles administrativos das Aduanas.

Embora a fraude já esteja perfeitamente caracterizada, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/1964, cumpre ainda atentar que o bem jurídico protegido pela norma contida no art. 83, inciso I, da Lei nº 4.502/1964, com a redação dada pelo art. 1º, alteração 2ª, do Decreto-lei nº 400, de 30 de dezembro de 1968, não é unicamente o Erário, mas a norma visa essencialmente resguardar o controle aduaneiro e proteger a economia nacional, que se vêem afetados pela importação fraudulenta e pela entrada clandestina de mercadorias no País.

Nesse passo é possível discernir entre a fraude tributária *stricto sensu* e a fraude aduaneira que abrange, além dos aspectos estritamente fiscais atinentes àquela, também os extrafiscais, próprios do controle aduaneiro. Nesse sentido, fraude aduaneira não se restringe à fraude exclusivamente tributária.

Assim, em matéria aduaneira, a fraude assume uma feição própria, de modo que o termo “importação fraudulenta” transcende a conduta dolosa de tão-somente evitar ou reduzir o pagamento de tributo, não se restringindo à “fraude”, tal como conceituada no art. 72 da Lei nº 4.502/1964, de feição estritamente tributária. Envolve também as ações dolosas empreendidas para burlar os controles aduaneiros, com o intuito de lograr benefícios ilícitamente, com p. ex., obter vantagens cambiais, remeter divisas irregularmente etc.

Em tais situações, pode ocasionalmente não haver insuficiência ou falta de recolhimento de impostos, porém não se há de negar a caracterização da importação como fraudulenta, porquanto resta evidente a ação dolosa em ilidir o controle aduaneiro para fruição de vantagens ilícitas em detrimento da economia nacional, bens jurídicos que a norma visa assegurar. Então, em relação a operações aduaneiras, seria um contra-senso exigir que a fraude se caracterizasse unicamente pela falta ou insuficiência de pagamento dos impostos incidentes na importação.

No ordenamento jurídico encontramos exemplos dessa acepção, em que a importação fraudulenta não necessariamente implica supressão ou redução do imposto devido. É o caso art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (DOU 31/12/2002), que pune uma espécie de importação fraudulenta, caracterizada pela ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, mesmo não havendo repercussão no recolhimento do imposto.

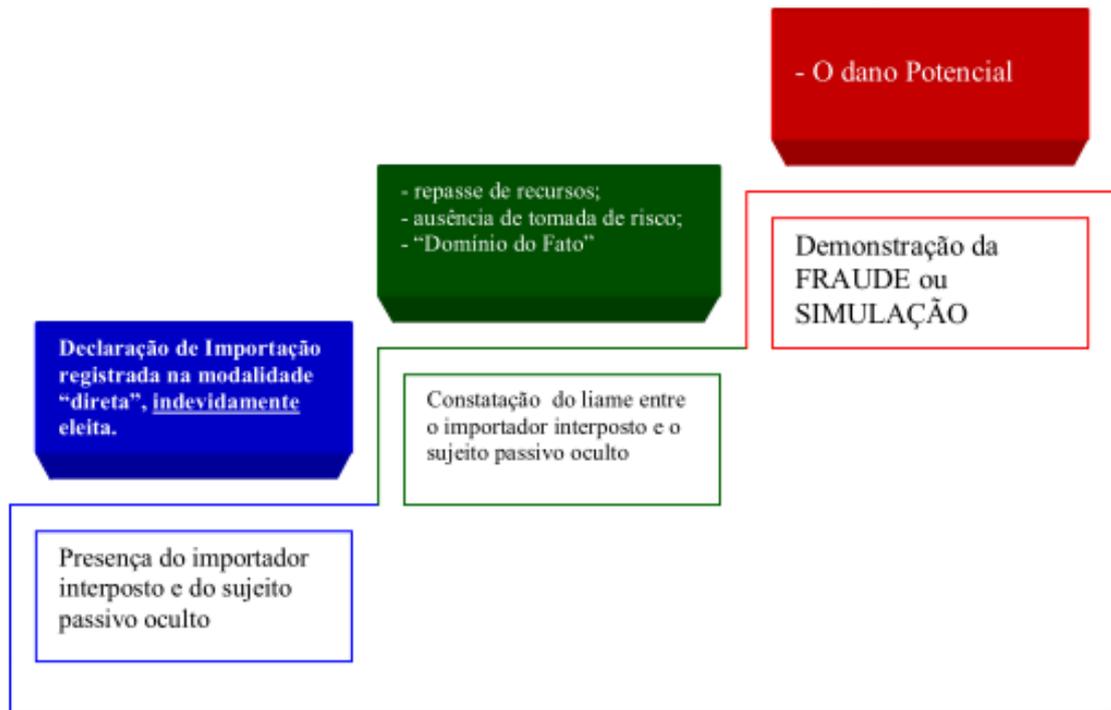
Assim, “importação fraudulenta” significa importação com fraude ao controle aduaneiro, mitigando-se a feição estritamente tributária de “reduzir ou evitar o pagamento do imposto” ocorrendo nos casos em que a falsificação ou a adulteração de documentos acarrete dano ao citado controle, mesmo que não haja repercussão no tratamento tributário.

A propósito observe-se o lúcido ensinamento de ROOSEVELT BALDOMIR SOSA: *"consiste a falsidade documental, em matéria aduaneira, em elaborar documento falso, ou alterá-lo total ou parcialmente de modo a iludir o controle administrativo. Também se conhece a falsidade ideológica, que é quando o documento se mostra verdadeiro, mas não expressa a verdade"* (Comentário à lei aduaneira: Regulamento Aduaneiro, São Paulo: Aduaneiras, 1993, vol. III, p. 187) .

A prática efetiva de interposição fraudulenta de terceiros, tipificada no inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76. é uma **conduta** que o legislador entendeu por bem não tolerar, dado o seu **RISCO POTENCIAL**.

O quadro abaixo indica as três etapas para a consumação da infração, de acordo com a **prática efetiva**.

CONSUMAÇÃO DE ACORDO COM A PRÁTICA EFETIVA



A AUTUAÇÃO DA RECORRENTE SOB O FUNDAMENTO DE TER CEDIDO NOME PARA OCULTAR A REAL ENCOMENDANTE DAS MERCADORIAS

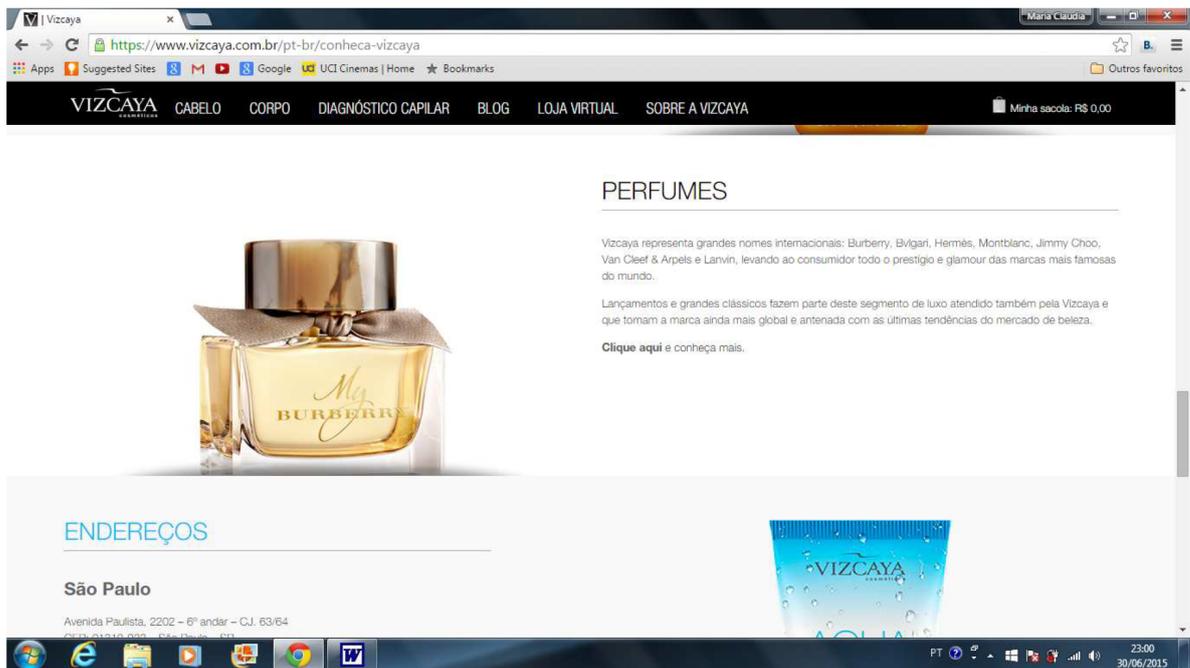
A Empresa MRA foi constituída em 07/04/2004, com sede no mesmo bairro da PUIG Brasil (CEM, s/n, Quadra 1, lote M04, bairro TIMS, Serra - ES).

Seu nome fantasia é VIZCAYA e, assim como a PUIG Brasil, **a empresa não possui habilitação para operar no comércio exterior.**

De acordo com seu sítio na rede mundial de computadores, a MRA (VIZCAYA) informa que: “Desde 1991 a Vizcaya Cosméticos se consolida no mercado de beleza brasileiro atuando em duas frentes:

1. desenvolvendo produtos de tratamentos capilares e cuidados para o corpo; e
2. distribuindo no país as melhores marcas de perfumes internacionais.”

Na seção “Perfumes”, reproduzida abaixo, a empresa esclarece que: “Vizcaya representa grandes nomes internacionais: Burberry, Bvlgari, Hermès, Montblanc, Jimmy Choo, Van Cleef & Arpels e Lanvin, trazendo ao consumidor todo o prestígio e glamour das marcas mais famosas do mundo.”



É possível, inclusive, comprar os perfumes que a MRA (VIZCAYA) representa diretamente no site, através da Loja Virtual.

No ano de 2011, TODOS os produtos revendidos à MRA pela Cosméticos Carvalho foram importados diretamente das empresas Confiluxe S/A, Hermes Parfums e Bulgari Corporation of America, proprietárias mundiais das marcas SALVADOR DALI, HERMES e BULGARI, que a MRA afirma representar e distribuir no país.

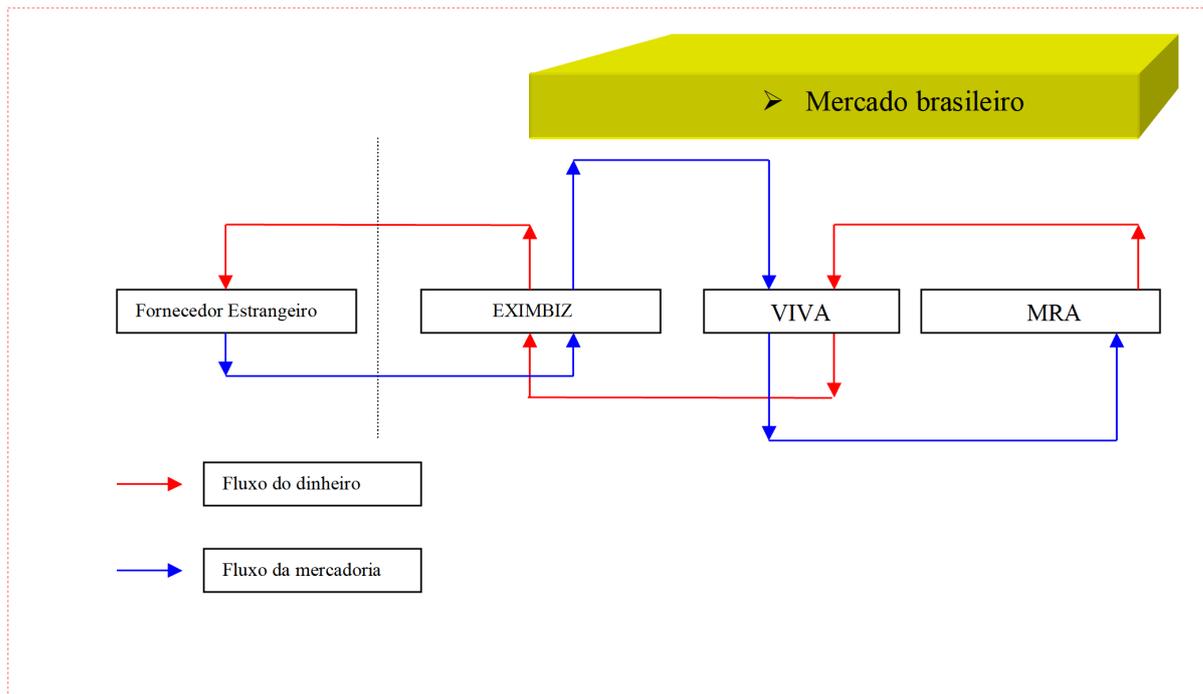
A fim de conhecermos o quão expressivos foram os volumes de importação destinados à MRA, a fiscalização pesquisou no programa DW Aduaneiro todas as importações de mercadorias da posição NCM 3303.00, durante o ano de 2011, tendo como exportadores as empresas COFINLUXE, HERMES e BULGARI CORPORATION OF AMERICA, e foram geradas as planilhas denominadas “Relatório Bulgari”, “Relatório Hermes” e “Relatório Cofinluxe”, em anexo.

As planilhas demonstram que, no ano de 2011, salvo uma única DI sem cobertura cambial e com valor aduaneiro abaixo de R\$2.000,00 (nº 11/2046702-2), as únicas empresas brasileiras que importaram produtos de perfumaria das marcas SALVADOR DALI, HERMES e BULGARI diretamente das empresas proprietárias destas marcas foram:

- ✓ a EXIMBIZ COMÉRCIO INTERNATIONAL, CNPJ :31.757.503/0001-30, tendo como encomendante ou adquirente a empresa VIVA COSMÉTICOS LTDA, CNPJ: 03.807.033/0001-36, doravante denominada VIVA Cosméticos; e
- ✓ INDUSTRIA E COMERCIO QUIMETAL SA, CNPJ: 27.240.464/0001-21, tendo como encomendante a empresa INDUSTRIA DE COSMETICOS CARVALHO LTDA CNPJ: 09.006.813/0001-63.

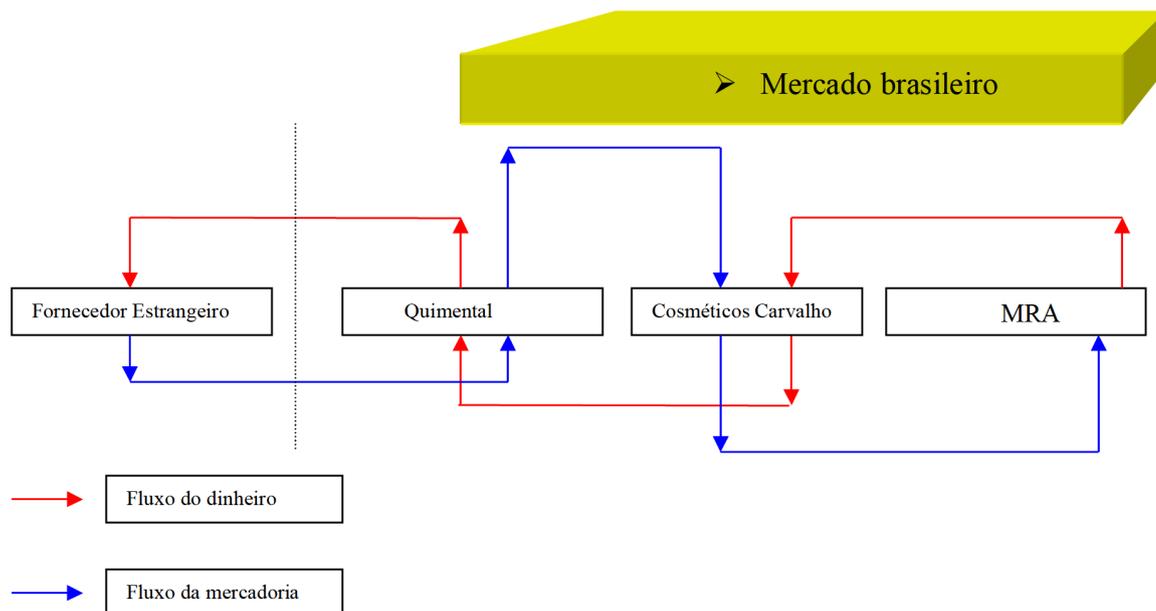
Diferentemente do que era de se esperar, a distribuidora MRA não figura como sujeito passivo/real adquirente/encomendante em nenhuma das operações de importação dos perfumes das marcas que representa. Em vez disso, as mercadorias seguem um tortuoso e sofisticado caminho:

De janeiro a 09 de dezembro de 2011 (data de registro das DI): elas eram importadas pela empresa EXIMBIZ COMÉRCIO INTERNATIONAL, tendo como encomendante ou adquirente a empresa VIVA Cosméticos, que posteriormente os repassava à MRA.



A partir de 02 dezembro de 2011 (data de registro das DI): elas passaram a ser importadas pela Quimetal, por encomenda da Cosméticos Carvalho, que posteriormente os repassava à

MRA.



Tanto a Quimetal quanto a Eximbiz atuavam apenas como importadores diretos, executando as formalidades das importações e repassando os produtos à Cosméticos Carvalho ou à VIVA Cosméticos, que seriam, pretensamente, os encomendantes e (re)vendedores desses produtos após um processo industrial.

Entretanto, apesar de VIVA Cosméticos e Cosméticos Carvalho possuírem instalações industriais e atuarem como indústria em diversas operações, nestes casos, seu verdadeiro papel não era nem o de encomendante, nem o de industrial, nem o de (re)vendedor, mas sim o de mero ocultador do verdadeiro sujeito passivo/real adquirente/encomendante, a MRA.

Tanto a empresa VIVA Cosméticos, quanto a Cosméticos Carvalho, possuem a mesma sócia majoritária, a Sra Ivanilza Carvalho Martins (99% das cotas da primeira e 60% das cotas da segunda), atuam no ramo de perfumaria e produtos cosméticos e, de acordo com a Primeira Alteração Contratual de Cosméticos Carvalho, em março de 2008, a Cosméticos Carvalho recebeu parte dos ativos da VIVA Cosméticos e um aumento de capital em decorrência de uma cisão parcial desta empresa.

Além de idêntica sócia majoritária, ambas as empresas possuíam, em 2011, idêntico “modus operandi”: parte de seu faturamento era decorrente de Receita de industrialização/ produção e outra parte de Receita de Revenda. No caso dos produtos revendidos (CFOP 6102), todos eram produtos de perfumaria importados por encomenda através de uma Trading e posteriormente repassados para os mesmos clientes: PUIG Brasil e MRA no caso da Cosméticos Carvalho e somente MRA no caso da VIVA Cosméticos.

A VIVA Cosméticos utilizava a trading EXIMBIZ COMÉRCIO INTERNATIONAL, e a Cosméticos Carvalho, a trading INDUSTRIA E COMERCIO QUIMETAL S.A.

Comparando a data de emissão das Notas Fiscais de revenda (CFOP: 6102) da VIVA Cosméticos e da Cosméticos Carvalho para a MRA, resta claro que a Cosméticos Carvalho sucedeu a VIVA Cosméticos nas operações de intermediação de importação para a MRA, pois a última Nota Fiscal de revenda para a MRA foi emitida pela VIVA Cosméticos em 14/12/2011, enquanto a primeira Nota Fiscal de revenda da Cosméticos Carvalho para a MRA foi emitida em 09/12/2011.

Ademas, o tipo de mercadoria revendida pela VIVA Cosméticos para a MRA era o mesmo daquele revendido pela Cosméticos Carvalho, ou seja, produtos de perfumaria das marcas pertencentes aos exportadores COFINLUXE, HERMES E BULGARI CORPORATION e adquiridos diretamente dos proprietários destas marcas.

Deliberadamente a MRA tentou esconder a existência de sua relação comercial com a VIVA Cosméticos, de quem adquiriu, no período de março a dezembro/2011, mercadorias no valor de R\$6.938.618,66, conforme tabela em anexo, valor bem acima dos R\$2.867.037,92 adquiridos da Indústria de Cosméticos Carvalho, cujo contrato foi por ela apresentado.

Em que pese a omissão da MRA, a fiscalização teve acesso ao Contrato de Compra e Venda de mercadorias firmado entre VIVA Cosméticos e Cosméticos Carvalho, apresentado pela Cosméticos Carvalho em atendimento ao Termo de Início de ação fiscal e Intimação n.º 1/2015.

De acordo com a cláusula 2.3 deste contrato, abaixo transcrita, cabe à MRA indicar de quem a VIVA comprará os materiais do contrato, e quanto será adquirido ('Estimativa'), ou seja, trata-se de uma compra por encomenda.

“2.3 – A VIVA adquirirá os materiais das fontes selecionadas pela MRA, sujeito, sempre, à exigência de que os Produtos acabados estejam em conformidade com as Especificações, sob todos os aspectos. As quantidades de Materiais adquiridos e possuídos pela VIVA deverão corresponder, de forma razoável, aos volumes necessários para produzir de acordo com as Estimativas.(grifo nosso)

A MRA tem tanto controle da operação de importação e contato com os fornecedores que, na cláusula 2.4, torna-se necessário estabelecer que a Notas Fiscais serão emitidas para a VIVA.

2.4 – As partes estabelecem que as notas fiscais de vendas dos Materiais serão emitidas pelos fornecedores para a VIVA.”

Essas cláusulas demonstram a intenção de usar a empresa VIVA como um mero anteparo entre o importador interposto - empresa EXIMBIZ COMÉRCIO INTERNATIONAL - e o **REAL COMPRADOR da mercadoria importada no mercado interno: empresa MRA.**

Mais do que isso: Evidencia o exercício do “Domínio do Fato” pela empresa MRA, real interessada nas operações de importação em análise.

No caso em tela, a MRA tencionava manter-se oculta nas importações, escondendo do fisco sua relação de verdadeira importadora, e, por isso, era necessário que todos os documentos fossem emitidos para a VIVA.

A VIVA Cosméticos e a Cosméticos Carvalho agiam como simples executoras das encomendas da MRA (anteparos). Seu papel era apenas o de se interpor entre a Trading (EXIMBIZ) e a MRA (real compradora das mercadorias), conduta infracional tipificada no inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76.

Cabe destacar, ainda, que, quando intimadas a apresentar todos os Contratos existentes entre elas, tanto a Cosméticos Carvalho quanto a MRA deliberadamente esquivaram-se de apresentar qualquer contrato relacionado aos produtos das marcas BULGARI, SALVADOR DALI E HERMES.

Em que pese as empresas envolvidas terem intencionalmente ocultado a existência dos Contratos entre MRA e Cosméticos Carvalho e entre MRA e as empresas exportadoras detentoras das marcas de perfumes SALVADOR DALI, BULGARI E HERMES, cuja apresentação deixaria ainda mais clara a simulação ocorrida nas suas operações de importação, outros fatos demonstram que a Cosméticos Carvalho cedeu seu nome para ocultar, nas operações de importações por ela promovidas, a empresa MRA em “modus operandi” bastante similar ao da Puig BRASIL, sua outra clientes de serviços de importação..

Conforme demonstrado anteriormente, no ano de 2011, as únicas empresas brasileiras que importaram produtos de perfumaria das marcas SALVADOR DALI, HERMES e BULGARI diretamente das empresas proprietárias destas marcas **foram VIVA Cosméticos (encomendante de Eximbiz) e Cosméticos Carvalho (encomendante de Quimetal)**, e ambas repassaram integralmente esses produtos sem qualquer tipo de industrialização e em pouquíssimos dias (em média 3) para a MRA.

É inverossímil que empresas detentoras de marcas de renome mundial como SALVADOR DALI, HERMES e BULGARI não tenham controle de que empresas estariam autorizadas a comercializar ou fornecer seus produtos, ou não formalizem esse controle através de Contratos de Fornecimento ou de uso de marcas.

Além de não ser usual no mercado mundial de perfumes esse tipo de procedimento (haja visto o “modus operandi” da Antonio PUIG, dona da marca PUIG, cliente da Cosméticos Carvalho), outra prova de que tal controle de fato existe é que, no ano de 2011, **a MRA foi a única destinatária final no Brasil de TODOS os produtos de perfumaria das marcas SALVADOR DALI, HERMES e BULGARI** adquiridos e importados diretamente das proprietárias destas marcas.

Apesar de a Cosméticos Carvalho e VIVA Cosméticos possuírem instalações industriais e atuarem como indústria em diversas operações, nestas operações de (re)vendedor, mas sim o de mero ocultador do verdadeiro sujeito passivo/real adquirente/encomendante, a MRA.

Os fatos que caracterizam essa situação são os seguintes:

- O exportador estrangeiro é o detentor das marcas comercializadas;

- Os produtos importados, por serem de renome mundial, não podem ser alterados no Brasil, sob pena de perda de sua autenticidade;
- Para garantir a autenticidade dos produtos, eles vêm acabados e embalados do exterior, não podendo sofrer nenhum tipo de alteração no seu conteúdo ou apresentação;
- O processo ao qual os produtos importados são submetidos no estabelecimento da Cosméticos Carvalho, que se resume à aposição do selo de autenticidade e de uma proteção de papel celofane, sequer pode ser considerado como industrialização, por força do art. 6º, § 2º, do RIPI/2010;
- É importante que se faça uma perfeita distinção entre o que seja embalagem de apresentação e embalagem de transporte, porque o inciso IV, do artigo 4, do RIPI conceitua como operação de industrialização apenas aquela que importe em alterar a apresentação do produto pela colocação de embalagem de apresentação;
- Não se considera como acondicionamento de apresentação aquele em que a sua natureza e as características do seu rótulo atendam, apenas a exigências técnicas ou outras constantes de leis e atos administrativos (art. 6º, § 2º).

- A PARTICIPAÇÃO DA MRA NO PROCESSO DE IMPORTAÇÃO DOS PERFUMES, SENDO, APENAS, DISTRIBUIDORA QUE OS ADQUIRE NO MERCADO INTERNO

É alegado no item 28 do Recurso Voluntário:

28. Com efeito, a atividade desenvolvida pela empresa é incontroversamente necessária (os procedimentos são executados para atender a exigências legais da ANVISA) - situação reconhecida, inclusive, pela d. DRJ⁵ (fls.1822) - e lucrativa, o que por si só é, data máxima vênia, motivo suficiente para afastar qualquer alegação de fraude.

No caso em tela, a Cosméticos Carvalho foi intimada a esclarecer detalhadamente todas as etapas de industrialização dos produtos vendidos para a PUIG Brasil e MRA Cosméticos, indicando o material utilizada em cada etapa (Termo de Intimação nº 3/2015).

Em resposta, a empresa apresentou um fluxograma no qual descreve sua atividade como uma prestação de serviço, não uma industrialização, que se resume a:

1. Registro do produto na ANVISA.
2. Retirar o celofane dos cartuchos.

3. Criar etiqueta, conforme normas da ANVISA para nacionalização do produto.
4. Colocação de etiqueta de nacionalização
5. Colocação do selo de originalidade da ADIPEC (Associação dos Distribuidores e Importadores de Perfumes, Cosméticos e Similares).
6. Celofanizar
7. Colocar em caixa de embarque.

Por silogismo, essas mesmas etapas são aplicadas à Recorrente VIVA Cosméticos.

Assim estipula o art. 6º, § 2º, do RIPI/2010:

Art. 6º Quando a incidência do imposto estiver condicionada à forma de embalagem do produto, entender-se-á (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso II):

I - como acondicionamento para transporte, o que se destinar precipuamente a tal fim; e

II - como acondicionamento de apresentação, o que não estiver compreendido no inciso I.

(...)

§ 2º Não se aplica o disposto no inciso II do **caput aos casos em que a natureza do acondicionamento e as características do rótulo atendam, apenas, a exigências técnicas ou outras constantes de leis e de atos administrativos.**

(Grifo e negrito nossos)

Portanto, adequada a interpretação do Acórdão de Impugnação que não caracteriza industrialização quando a natureza do acondicionamento e as características do rótulo do produto atendam, apenas, a exigências técnicas ou outras constantes de leis e de atos administrativos.

Cabe ressaltar que todas as Notas Fiscais de venda de mercadorias da VIVA Cosméticos para a MRA no ano de 2011, **indicavam o CFOP 6.102, código utilizado para indicar vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros para industrialização ou comercialização, ou seja, simples revenda de mercadorias, quando não há qualquer processo de industrialização no estabelecimento.**

Portanto, a própria documentação – obrigação tributária acessória – atesta que não houve **processo de industrialização no estabelecimento**. Assim, as atividades prestadas pela VIVA para a MRA no que tange aos produtos das marcas SALVADOR DALI, HERMES E BULGARI nunca foram de industrialização.

Os produtos importados são integralmente destinados à MRA, poucos dias após a data do desembarço, o que indica uma prévia definição do adquirente final

da mercadoria antes mesmo de sua nacionalização (REAL COMPRADOR no mercado interno).

Em média, as Notas Fiscais de saída de mercadoria da Cosméticos Carvalho para a MRA são emitidas em até 3 (três) dias do desembarço da DI pela Quimetal.

Os produtos importados fazem um custoso vai e vem, saindo do Espírito Santo (Porto de Vitória), vindo para o estabelecimento da VIVA Cosméticos ou da Cosméticos Carvalho no Rio de Janeiro, e depois retornando ao estabelecimento 001 da MRA de novo no Espírito Santo, para depois serem distribuídos por todo o território nacional.

Pela relação de interdependência aparentemente existente entre as empresas, tal vai e vem tem por objetivo a não observância de valores tributáveis mínimos para fim de apuração do IPI, pois, por interpretação distorcida da legislação, alguns contribuintes entendem que o valor tributável mínimo não incide quando os estabelecimentos do remetente e do atacadista estão situados em municípios diferentes.

A MRA - estabelecimento matriz 0001, sediada no Espírito Santo, é a destinatária de todas as mercadorias vendidas à MRA pelas empresas VIVA Cosméticos e Cosméticos Carvalho.

Dentre os produtos importados por encomenda da VIVA Cosméticos e da Cosméticos Carvalho, além de perfumes e afins, também são importados produtos destinados à MRA que nada têm a ver com os objetos sociais da VIVA Cosméticos e da Cosméticos Carvalho, tais quais expositores de papelão, cartões olfativos, tampas de acrílico para provador, cadernos, vidros de perfume fictícios para exposição e espelhos, tudo relacionado às marcas BULGARI, SALVADOR DALI E HERMES.

Isso corrobora o fato de que tanto VIVA Cosméticos quanto Cosméticos Carvalho agiam como simples executoras das encomendas da MRA. Seu papel era apenas o de se interpor entre a Trading (Importadora direta) e a MRA (real compradora das mercadorias).

Tais mercadorias não sofriam qualquer tipo de industrialização ou alteração de embalagem. Mesmo assim, elas entravam no país através do Porto de Vitória, no Espírito Santo, eram transportadas até o estabelecimento da VIVA Cosméticos ou da Cosméticos Carvalho, no Rio de Janeiro, retornavam para a filial da MRA, no Espírito Santo, para depois serem distribuídas pelo Brasil exatamente da mesma forma que chegaram ao país.

A justificativa para o trajeto custoso dessas mercadorias era, simplesmente, ocultar das autoridades nacionais a condição de encomendante da MRA e, desta forma, desonerá-la das obrigações relativas ao IPI.

É alegado nos itens 29 e 30 do Recurso Voluntário:

O laudo elaborado por laudo público, relativo aos procedimentos de beneficiamento de perfumes⁶, também comprova (Relatório Técnico n.º 000.918/15, doc. 01) (i) que os perfumes importados não estão aptos à comercialização antes da a Recorrente adotar os procedimentos determinados pela ANVISA (item 12); e, (ii) que os procedimentos determinados

pela ANVISA não podem ser executados em estabelecimento exclusivamente comercial, por dependerem de instalações e maquinários específicos e funcionários qualificados (item 12).

Com efeito, a resposta ao quesito 15 coloca uma pá cal no debate estabelecido nos presentes autos pois esclarecem que os perfumes antes de serem comercializados no mercado interno necessitam passar pelo procedimento de industrialização e que tal procedimento não pode ser realizado por uma empresa exclusivamente comercial como é o caso da MRA, por exemplo:

15) Os procedimentos descritos neste laudo, aos quais os produtos sob análise são submetidos, poderiam ser exercidos ou realizados por uma empresa exclusivamente comercial?

Resposta: **Não** Como descrito nos quesitos anteriores os produtos sob análise precisam passar por procedimentos que foram descritos ao longo dos parágrafos deste Parecer para se tornarem aptos a entrar no mercado nacional.

Os procedimentos adotados precisam utilizar instalações físicas adequadas para atender as normas da ANVISA, seguindo todo um procedimento de Controle de Qualidade. As instalações de empresas como Quimetal e PUIG Brasil que foram vistas durante a visita técnica não possuem infraestrutura adequada e as linhas de produção necessárias para realizar estes procedimentos tratando-se apenas de unidade administrativa e armazéns de recebimento, guarda, estoque e expedição.

Mais adiante é alegado nos itens 31 a 33 do Recurso Voluntário:

31. A resposta ao quesito 11 do Relatório Técnico deixa claro que são realizados testes de qualidade e análises dos produtos antes destes serem comercializados:

1) Os produtos sob análise são submetidos a testes de qualidade? Quais os procedimentos para a realização desses testes e análise dos produtos?

Resposta: Sim. Tanto os produtos importados como acabado mas não apto à comercialização e semiacabados, como os produtos fabricados na Carvalho sob análise são submetidos a testes de qualidade.

No caso dos produtos acabados mas não aptos a comercialização, em cada linha de produção é colocado pelo setor de controle de qualidade um produto acabado definido como modelo para que seja feita uma análise visual da embalagem dos produtos que ingressam na linha de produção e verificação se a mesma está íntegra e com aparência idêntica ao modelo.

32. Já na resposta ao quesito 16 verifica-se que todos os produtos passam por processos industriais de maior ou menor complexidades antes de serem colocados à venda e que tais processos necessitam de maquinário e funcionários qualificados:

16) Em suma, os produtos sob análise são submetidos a processos produtivos, no estabelecimento da Carvalho, que os tornam próprios para venda ao consumidor final no mercado brasileiro?

Resposta: Sim. Como descrito nos quesitos anteriores os produtos sob análise necessitam passar por processos de maior ou menor complexidade dependendo do tipo de produto, mas que dependem de instalações, maquinário específico e funcionários qualificados. Todos são submetidos a processos que adicionam informações em sua embalagem que possibilitam a comercialização dos mesmos no Brasil.

A Recorrente apresenta uma tecnicidade para transformar o destinatário final das mercadorias importadas no mercado interno, empresa MRA, de **REAL COMPRADOR em MERO COMPRADOR**.

O fato dos produtos importados serem submetidos a procedimentos da ANVISA, por quem quer que seja, não reverte o fato de que a empresa MRA ser o destinatário final das mercadorias importadas no mercado interno, o que se designou alhures de PESSOA PREDETERMINADA.

Deve-se lembrar que as planilhas demonstram que, no ano de 2011, salvo uma única DI sem cobertura cambial e com valor aduaneiro abaixo de R\$2.000,00 (nº 11/2046702-2), as únicas empresas brasileiras que importaram produtos de perfumaria das marcas SALVADOR DALI, HERMES e BULGARI diretamente das empresas proprietárias destas marcas foram:

- EXIMBIZ COMÉRCIO INTERNATIONAL; e
- INDUSTRIA E COMERCIO QUIMETAL SA

De janeiro a 09 de dezembro de 2011 (data de registro das DI): elas eram importadas pela empresa EXIMBIZ COMÉRCIO INTERNATIONAL, tendo como encomendante ou adquirente a empresa VIVA Cosméticos, que posteriormente os repassava à MRA.

A partir de 02 dezembro de 2011 (data de registro das DI): elas passaram a ser importadas pela Quimetal, por encomenda da Cosméticos Carvalho, que posteriormente os repassava à MRA.

Tanto a Quimetal quanto a Eximbiz atuavam apenas como importadores diretos, executando as formalidades das importações e repassando os produtos à Cosméticos Carvalho ou à VIVA Cosméticos, que seriam, pretensamente, os encomendantes e (re)vendedores desses produtos após um processo industrial.

Entretanto, apesar de VIVA Cosméticos e Cosméticos Carvalho possuírem instalações industriais e atuarem como indústria em diversas operações, nestes casos, **seu verdadeiro papel não era nem o de encomendante, nem o de industrial, nem o de (re)vendedor, mas sim o de mero ocultador do verdadeiro sujeito passivo/real adquirente/encomendante, a empresa MRA.**

É alegado nos itens 40 a 42 do Recurso Voluntário:

Resta cristalina, portanto, a ausência de qualquer participação da MRA no processo de importação dos perfumes, sendo, apenas, distribuidora que os adquire no mercado interno.

*Assim, a Recorrente realizou vendas no **mercado interno** à MRA, distribuidora dos, não tendo sido produzida uma prova sequer (até mesmo por impossibilidade material) de fraude nas importações.*

Data máxima vênia, o fato de a MRA não possuir interesse em atuar no comércio exterior, limitando-se sua atuação à distribuição de perfumes no mercado interno não deveria configurar, com a devida vênia, qualquer fraude, apenas uma opção comercial.

Ficou demonstrado na elaboração do argumento precedente que a empresa MRA era a PESSOA PREDETERMINADA das operações de importação aqui em análise. No mercado interno ela figura como REAL COMPRADORA das mercadorias importadas e devido a isso deveria ser identificada como o ENCOMENDANTE nas Declarações de Importação.

Se a empresa MRA possuía ou não possuía RADAR e os motivos porquê, eventualmente, não detinha o RADAR **à época das operações de importação em análise**, são fatos irrelevantes para a configuração da conduta infracional da infração por "cessão de nome".

Uma vez que a empresa MRA **não foi identificada como encomendante**, resta tipificada a prática efetiva de interposição fraudulenta de terceiros e por conseguinte a infração por "cessão de nome".

Não cabe também a aplicação da conduta infracional tipificada no artigo 711, inciso III, do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 6.759/2009.

Isso porque não se trata de mera inexatidão das informações administrativo-tributárias, cambiais ou comerciais, **mas sim de prática efetiva de interposição fraudulenta de terceiros**, tipificada no inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, como demonstrado ao longo do presente VOTO.

■ A INFRAÇÃO POR “CESSÃO DE NOME”

A infração por “cessão de nome” surge como uma consequência da prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros.

Ceder seu nome, mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seu real beneficiário, ficando sujeita a multa tipificada no caput do artigo 33 da Lei 11.488/2007:

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 vistas 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\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

(Grifo e negrito nossos)

Chama-se a atenção para a expressão utilizada pelo legislador "com vistas", o que denota que **a conduta infracional tipificada pelo artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 dispensa resultado, sendo uma infração de conduta.**

Uma vez caracterizada a prática efetiva de interposição fraudulenta de terceiros, com fulcro no inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, **o importador interposto incorre também em infração por "cessão de nome".**

Com estas considerações, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Jorge Lima Abud.

Voto Vencedor

Raphael Madeira Abad – Redator Designado.

Com as vênias de praxe, dissinto do entendimento do eminente Relator no sentido de negar provimento integral ao recurso voluntário, sob o argumento de que restou caracterizada a prática efetiva de interposição fraudulenta de terceiros, mantendo o Acórdão 07.39.186 lavrado pela 7ª Turma da DRJ/FNS, que assim concluiu:

"Por todo o exposto, com base nos fatos descritos e exame dos documentos apresentados, concluo que a autuada VIVA Cosméticos cedeu seu nome para realização de importações, ocultando a verdadeira encomendante das mercadorias importadas, estando perfeitamente tipificada a infração nos termos do art. 33, da Lei n.º 11.488/2007, in verbis: (...)"

Segundo menciona o próprio relatório que embasou o a fiscalização concluiu que as empresas participantes da operação comercial sob análise efetivamente existem e que as operações financeiras ocorreram de fato

Então, não há acusação de ausência de capacidade econômico financeira ou inexistência de f

ato da autuada e demais intervenientes, pelo que, a única imputação reside na descaracterização da condição de real adquirente da mercadoria.

Também não há, nos autos, qualquer afirmação, ilação ou prova de que as empresas brasileiras negociavam diretamente com os fornecedores estrangeiros ou antecipavam recursos financeiros a autuada, como sói ocorrer nesse tipo de operação, mas sim, que ditas empresas, encomendavam os produtos e quantidades diretamente à autuada, no mercado interno, que, por sua vez, promovia a importação, na modalidade por encomenda, através da empresa QUIMETAL.

Não há acusação de falsidade material ou ideológica dos documentos que instruíram as operações de importação, mormente as faturas comerciais, nem se questiona o trânsito físico das mercadorias entre os estabelecimentos, ou ainda a realização de atividades fabris contratualmente previstas, em que pese o fato de que tais atividades, em sua maioria, não configuram “industrialização” para a finalidade da legislação do IPI (Lei nº 4.502/64), em que pese reconhecê-las como operações fabris, do ponto de vista comercial.

Oportuno acentuar que essa conclusão – que não há integral operação de industrialização nessas atividades –, não afasta a equiparação a estabelecimento industrial dos intervenientes, nos termos da legislação do imposto, para as finalidades nela dispostas.

Como já ressaltado, a autuação decorreu basicamente na relação societária entre exportador estrangeiro e distribuidor, a correspondência entre produtos importados e saídos do estabelecimento equiparado a industrial (autuado), prazo exíguo entre o desembaraço e a saída dos produtos, exclusividade para comercialização das marcas e termos dos contratos firmados entre os intervenientes.

Em outra frente, não se negou a existência física das empresas envolvidas, a capacidade operacional e econômico-financeira delas, a realização de atividades fabris, a validade dos contratos para importação dos produtos e a responsabilidade pelas tratativas comerciais com o exportador estrangeiro.

A imposição da multa do art. 33 da Lei nº 11.488/07, em princípio e a meu ver, exige prova do *consilium fraudis*, o conluio, ante o princípio da autonomia patrimonial inerente às pessoas jurídicas, eis que as sociedades, à luz do direito civil e comercial, têm existência própria e distinta de seus sócios e, logicamente, das demais pessoas de direito, sejam elas naturais ou jurídicas.

Prescreve o mencionado dispositivo:

“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 vistas 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\$ 5.000,00 (cinco mil reais).”

A cessão de nome e/ou documentário fiscal para ocultação de terceiros constitui abuso da personalidade jurídica, consubstanciada na confusão patrimonial, hipótese que acarreta, nos termos do art. 50 do Código Civil, a desconsideração da personalidade jurídica.

Assim, em tese, não é possível falar-se em cessão de nome/documentário fiscal sem minimamente tangenciar a fraude, que, por sua vez, exige prova específica ou, pelo menos, um forte conjunto indiciário da simulação negocial.

Nestes autos, como antecipado, a caracterização da interposição comercial a respaldar a penalidade, na visão da fiscalização, fundou-se, basicamente, no fato da PUIG (Brasil) pertencer ao mesmo conglomerado comercial que o exportador estrangeiro, Antonio Puig S/A (Espanha), e pelas informações obtidas nos sítios virtuais, tanto de PUIG quanto de MRA, que ambas seriam as distribuidoras das marcas importadas em território brasileiro, além de uma virtual quebra da cadeia do IPI e burla à legislação de preços de transferência e valoração aduaneira.

Ocorre que essa vinculação societária, isoladamente, por não ser vedada pela legislação, não pode ser guindada a indício de ocultação do real adquirente se desacompanhado de outros elementos conducentes a essa situação.

Outro indício de interposição narrado pela fiscalização é a correspondência entre os produtos importados e os documentos de saída e o diminuto prazo entre o desembarço e a emissão da nota fiscal de saída.

Contudo, é estreme de dúvidas que o produto importado chega ao país semiacabado e sujeito a algumas providências de adequação à legislação da ANVISA e preparação final para consumo, sendo que o autuado é contratado para, além da realização da importação, adotar as providências necessárias a finalizar a apresentação desses produtos (encartuchamento e “celofanização”, p.e.), antes de despachá-los aos destinatários comerciais no território nacional – PUIG e MRA.

Também não se discute que a autuada tenha exercido essas atividades fabris sobre os produtos importados objeto do lançamento.

A exclusividade de comercialização dos produtos foi outro indício assinalado, o que poderia revelar, de fato, a mencionada interposição. Nesse ponto merece destaque que a PUIG (Brasil) é o distribuidor exclusivo, no Brasil, das marcas importadas de Antonio Puig S/A, contudo, há contrato comercial formal ajustado entre esta última e a Carvalho concertando a realização das operações de importação e os serviços de preparação dos produtos, antes da entrega ao distribuidor exclusivo.

Eventuais disparidades identificáveis nos contratos, ao meu entender, não conduzem à cessão fraudulenta do nome para realização de operações de importação, pois não se provou antecipação de recursos pela PUIG (Brasil) à Carvalho, bem como eventual ausência de propósito negocial, ou mesmo que as operações ajustadas não tivessem ocorrido, como contratado.

A definição das especificações, quantidades e prazos de nacionalização, antes de revelar ocultação do real adquirente, parece atender à logística dos negócios entabulada entre os envolvidos, ao passo que, sendo PUIG (Brasil) o distribuidor exclusivo no país, a esta empresa caberia a avaliação da demanda pelos produtos e não à Carvalho, que apenas importava e os preparava para distribuição.

No que tange à definição de preço no mercado interno, pelo exportador estrangeiro, ainda que não sirva como indício de “cessão de nome”, poderia indicar alguma infração à observância dos valores tributáveis mínimos, consoante legislação do IPI, porém, isso não foi alvo de investigação.

A escolha por esta cadeia de negócios, na forma como concebida, ainda que possa ter atendido a um bem elaborado planejamento tributário, apenas pelo seu desenho, não se enquadra na infração catalogada.

No caso concreto a fiscalização limitou-se a indicar a potencial conduta infracional de iludir a legislação do IPI e de valoração aduaneira e preços de transferência, porém, não aprofundou as investigações necessárias ao esclarecimento dessas suposições.

Ou seja, a imputação é abstrata e genérica, sem suporte em elementos concretos de convicção.

Se existe ou existiu burla à incidência do IPI, à valoração aduaneira ou preços de transferência, não bastariam suspeitas ou hipóteses, ainda que fundadas em presunções relativas (*hominis*) – baseadas nas regras de experiência, pelo que ocorre diuturnamente em situações assemelhadas –, mas a prova dessa ocorrência, através de fiscalização específica sobre essas questões.

Desse modo, o único fundamento da autuação se resume no emprego de uma logística operacional que, no cotidiano aduaneiro, tem revelado a pretensão de seus utilizadores à ocultação do real adquirente da mercadoria.

É fato que a maioria esmagadora das situações julgadas nesse colégio envolvem fraudes onde as pessoas jurídicas importadoras apenas emprestam seu nome para formalização da importação, registrando declarações de importação, como se fossem próprias,

e que, no curso das fiscalizações, constata-se que os recursos financeiros são disponibilizados antecipadamente pelos terceiros e também as negociações comerciais são por ele entabuladas, o que demonstraria a interposição fraudulenta.

No caso dos autos, contudo, não há prova de antecipação de numerário, de eventuais irregularidades na origem dos recursos, e também não se questionou a integral realização das operações.

O fato de o contrato prever cláusulas que limitam o direito do livre estabelecimento de preços, bem como obrigar a entrega dos produtos ao distribuidor exclusivo no país não pode conduzir, por si só, à inferência que houve cessão de nome e/ou documentário fiscal, sem que comprovada a ausência de intuito comercial do ajuste firmado ou a simulação das operações com vistas a dissimular o real negócio jurídico, o que não foi feito nesse trabalho fiscal.

A “logística operacional”, de fato, aparenta o emprego de um planejamento tributário destinado à redução da carga tributária, contudo, essas situações exigem fiscalização específica e a prova de sua ocorrência ou, ainda, um robusto conjunto probatório-indicário, o que não se verificou nesses autos.

A importação de mercadorias por encomendante predeterminado, a partir de pedido formulado no mercado interno, por empresa nacional, a meu ver, não exige que esse “encomendante nacional” tenha de se submeter a registro para operação no comércio exterior, se nenhum ardil, simulação ou fraude foi utilizada na operação de importação ou mesmo na negociação.

De fato, é dever da fiscalização detectar possíveis infrações à legislação, como destacado, porém, ninguém pode ser autuado pelo **possível** cometimento de uma infração, mas tão-somente pela **efetiva** prática infracional.

Por outro lado, a existência de uma “*conexão por interesse em comum entre os envolvidos no negócio*” não pode, em hipótese alguma, desacompanhada de prova de fraude ou simulação, ser alçada à condição de razão para exigência de multa por cessão de nome.

Segundo essa exegese, o contrato é válido, mas como o objeto (produto) é estrangeiro, há irregularidade na importação, porque o controle aduaneiro foi ludibriado, mas, ao mesmo tempo, não aponta qual controle aduaneiro foi logrado ou mesmo qual lesão ao interesse público foi perpetrada pela autuada.

Em resumo, não consigo vislumbrar qualquer ocultação de real adquirente ou interposição fraudulenta a justificar a cessão de nome ou documentário fiscal, porquanto havia contratos formais para realização das operações de importação, não houve antecipação de numerário, as partes demonstraram possuir capacidade econômico-financeira e operacional para realização das tarefas ajustadas; as importações foram efetivadas em consonância com as normas baixadas pela RFB; e, os documentos relativos aos negócios foram apresentados.

O acervo probatório carreado aos autos não desqualifica as operações na forma como realizadas, lastreando-se o lançamento, em minha visão, em presunções relativas, por si só, insuficientes ao desiderato de demonstrar a ocorrência de ocultação dos reais adquirentes das mercadorias importadas.

Como assinalado alhures, a fiscalização aparenta enxergar na estrutura de importação montada um planejamento tributário visando a elisão do IPI e do IRPJ, além dos tributos sobre o comércio exterior, pela suposta inobservância de valores tributáveis mínimos, valor aduaneiro e preços de transferência

Estranhamente, porém, passa ao largo dessas questões, suscitando sua possível verificação apenas como argumento para exigência da multa imposta, sem direcionar as verificações a esse rumo.

Se havia alguma infração à legislação do IPI, valoração aduaneira ou preços de transferências, não há nos autos qualquer informação de realização de trabalho fiscal tendente a apurar a ocorrência desses ilícitos fiscais, de maneira que manter o lançamento com base nessas suposições, a partir de conjecturas, o que pareceu ser o caso do lançamento e da decisão sob vergasta, corresponde a configurar uma infração apenas por ilações, o que não encontra sustentáculo em lei.

A multa pela cessão de nome ou documentário fiscal é uma pena acessória, uma vez que a conduta nela descrita é uma “infração-meio” para prática de outros ilícitos tributários, que necessariamente exigem apuração própria e aprofundada, de modo que não vejo possibilidade de sua manutenção isolada, quando não averiguadas as infrações principais, como no caso vertente.

Com essas considerações, voto por dar provimento ao recurso.

Raphael Madeira Abad.