



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10074.720586/2015-15
Recurso Voluntário
Acórdão n° 3302-008.293 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de março de 2020
Recorrente MRA COMÉRCIO DE COSMÉTICOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

Período de apuração: 02/12/2011 a 31/12/2011

OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE DE MERCADORIA IMPORTADA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE. AUSÊNCIA DE PROVA. CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA. DESCABIMENTO.

É descabida a aplicação da multa prevista no art. 23, caput, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n.º 1.455/76, quando não provada 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, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencido o conselheiro Jorge Lima Abud que negava provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimarães, Walker Araújo, Jorge Lima Abud, José Renato Pereira de Deus, Corintho Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3302-008.293 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10074.720586/2015-15

Relatório

Por bem esclarecer a lide, adoto o relato da decisão recorrida:

Trata o presente processo do **auto de infração** de fls. 02/06, acompanhado do Relatório Fiscal de fls. 10/55, lavrado para exigência da **multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias estrangeiras não localizadas e importadas mediante ocultação do sujeito passivo**, nos termos do art. 23, caput, V, §§ 1º e 3º do Decreto-Lei n.º 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei n.º 10.637/02 e pela Lei n.º 12.350/2010, no valor de R\$ 1.211.390,90.

Segundo relato da fiscalização, **a atuada efetuou operações de comércio exterior atuando como encomendante não declarada e utilizando os serviços de interposta pessoa jurídica com o objetivo de ocultar-se dos controles aduaneiros e tributários.**

A atuada contratou as empresas VIVA COSMÉTICOS LTDA, CNPJ 03.807.033/0001-36 e **INDÚSTRIA DE COSMÉTICOS CARVALHO LTDA (sujeito passivo solidário)**, CNPJ 09/006.813/0001-63, tão somente para acobertar a relação comercial existente entre a atuada, real importadora, distribuidora e representante no Brasil dos perfumes das marcas BULGARI, SALVADOR DALI e HERMES, e as empresas exportadoras BULGARI CORPORATION, HERMES e COFINLUXE, detentoras das marcas importadas.

No período de 01 de janeiro de 2011 a 09 de dezembro de 2011 (data de registro das DI), as mercadorias destinadas à MRA foram importadas pela empresa EXIMBIZ COMÉRCIO INTERNATIONAL, CNPJ 31.757.503/0001-30, tendo como encomendante interposta fraudulentamente a empresa VIVA Cosméticos Ltda.

Neste período, foram registradas 24 (vinte e quatro) Declarações de Importação (DI) relacionadas nas planilhas 1 e 2, fls. 58/81.

Os extratos dessas Declarações de Importação encontram-se às fls. 95/241.

A multa decorrente destas operações foi aplicada através do Auto de Infração formalizado pelo processo n.º 10074.720.585/2015-62.

No período de 02 a 31 de dezembro de 2011 (data de registro das DI), as mercadorias passaram a ser importadas pela INDUSTRIA E COMERCIO QUIMETAL S.A., CNPJ 27.240.464/0001-21, tendo como encomendante interposta fraudulentamente a empresa Indústria de Cosméticos Carvalho Ltda.

Neste período, foram registradas 17 (dezessete) Declarações de Importação relacionadas nas planilhas 3 e 4, fls. 82/94. DI's às fls. 242/329.

No presente processo, foi formalizado o Auto de Infração referente à multa equivalente ao valor aduaneiro das importações em que houve interposição fraudulenta da empresa Cosméticos Carvalho, e pela qual respondem solidariamente MRA e empresa Indústria de Cosméticos Carvalho Ltda, CNPJ 09.006.813/0001-63.

A ação fiscal teve origem em uma fiscalização na empresa Cosméticos Carvalho onde foi constatada a prática de ilícito aduaneiro de ocultação do sujeito passivo/real adquirente/encomendante nas operações de comércio exterior.

As pesquisas realizadas pelo Sepel/IRF/RJO identificaram nas operações comerciais da empresa Cosméticos Carvalho algumas **características típicas de operações comerciais onde ocorre a interposição de terceiros, tais como:**

- a) A emissão rotineira de NF-e de Saída contendo rol de mercadorias, qualitativa e quantitativamente, idêntico a relação de mercadorias recentemente nacionalizadas por uma única Declaração de Importação.
- b) Mesmo nos casos onde se observa o fracionamento de adições em Declaração de Importação em diferentes itens de uma mesma NF-e e/ou onde se observa a emissão de diversas NF-e dando saída a mercadorias nacionalizadas em uma única Declaração de

Importação, ao se rearrumar os itens e/ou reunir estas diversas NF-e, constata-se a destinação da mercadoria importada a adquirentes previamente determinados.

c) O diminuto intervalo de tempo entre o desembaraço aduaneiro da mercadoria importada e a emissão da NF-e de Saída para essa mesma mercadoria, demonstrando o prévio conhecimento do destino final da mercadoria.

Com amparo no procedimento estabelecido na IN SRF n.º 228/2002, além da fiscalização na empresa Cosméticos Carvalho, foram efetuadas diligências nas seguintes empresas:

a) INDUSTRIA E COMERCIO QUIMETAL SA - CNPJ: 27.240.464/0001-21 (Trading contratada pela Cosméticos Carvalho para efetuar mais de 99% de suas importações no período auditado).

b) PUIG BRASIL COMERCIALIZADORA DE PERFUMES LTDA - CNPJ 04.177.443/0001-03, cliente da Cosméticos Carvalho e destinatária de todos os perfumes importados por esta com as seguintes marcas: PACO RABANNE, CAROLINA HERRERA, NINA RICCI, JEAN PAUL GAULTIER, PENHALIGON'S L'ARTISAN PARFUMEUR, PRADA, VALENTINO, ANTONIO BANDERAS, SHAKIRA, COMME DE GARÇONS, entre outras, provenientes de sua própria controladora (Antonio Puig S.A.) e de outras empresas do grupo PUIG (Puig France, Fragrance and Skincare SL, Delaolazeta SL).

c) MRA COSMÉTICOS LTDA. - CNPJ: 06.194.426/0001-00, cliente da Cosméticos Carvalho e destinatária de todos os perfumes importados por esta com as marcas: BULGARI, HERMES E SALVADOR DALI, provenientes dos exportadores: BULGARI CORPORATION OF AMERICA, COFINLUXE S.A. E HERMES PARFUMS.

Na referida ação fiscal, na empresa Cosméticos Carvalho, a fiscalização apurou as seguintes informações:

1) Origem dos recursos: a partir da contabilidade e dos dados bancários, não foram constatadas irregularidades, salientando que, com exceção de uma importação, todas as demais foram efetuadas na modalidade de encomenda, sendo a Quimetal a importadora ostensiva que tinha o ônus do pagamento dos tributos devidos e o fechamento do câmbio.

2) Existência de fato da empresa: de acordo com seu sítio na rede mundial de computadores, a Cosméticos Carvalho apresenta-se como *“uma empresa focada na prestação de serviços globais nas áreas de Terceirização, Fabricação, Envase e Saches para os segmentos de Cosméticos, Higiene Pessoal e Perfumaria”* e importação de produtos cosméticos e perfumaria. Para identificar a relevância dos serviços de importação dentro da empresa foi examinada sua contabilidade e constatado que em 2011 a empresa auferiu uma Receita de Vendas e Serviços no valor de R\$45.010.569,64. Destes, R\$30.549.437,20 são decorrentes de Receitas de Revenda, ou seja, praticamente 2/3 (dois terços) das receitas líquidas de venda da fiscalizada no ano de 2011 são decorrentes de simples revenda de mercadoria, sem qualquer tipo de industrialização ou serviço.

Analisando as Notas Fiscais de saída emitidas pela fiscalizada, a autoridade fiscal constatou que no ano de 2011 a Puig Brasil adquiriu da fiscalizada mercadorias no valor de R\$33.881.928,30, sendo responsável por R\$28.085.582,94 do valor de Receita de Revenda da Cosméticos Carvalho.

Salvo duas notas fiscais (n.ºs 24.477 e 22.775), todas as notas fiscais emitidas pela Cosméticos Carvalho para a Puig Brasil utilizaram o CFOP 6102, ou seja, referiam-se a revenda de mercadorias adquiridas de terceiros.

Quanto à MRA, foi responsável pelo faturamento de R\$2.867.037,92 e pelo valor de R\$2.111.774,29 de Receita de Revenda da Cosméticos Carvalho.

Também todas as Notas Fiscais emitidas pela Cosméticos Carvalho para a MRA relacionadas a produtos das marcas SALVADOR DALI, HERMES E BULGARI

utilizaram o CFOP 6102, ou seja, referiam-se a Revenda de mercadorias adquiridas de terceiros.

Conclusão: em que pese a Cosméticos Carvalho apresentar-se como uma empresa industrial, a Receita de produção industrial efetivamente representa menos de 1/3 (um terço) de suas receitas totais.

Com exceção das mercadorias constantes da DI n.º 11/175423-9, todas as mercadorias revendidas pela Cosméticos Carvalho para a Puig Brasil e para a MRA foram importadas pela trading Quimetal com indicação nas DI's de que se tratava de importação por encomenda da Cosméticos Carvalho.

Em nenhum momento o nome da Puig Brasil ou da MRA aparece nos documentos de importação ou nas DI's, mas as mercadorias são repassadas integralmente para estas adquirentes finais, que se apresentam no mercado como representantes ou distribuidoras das marcas dos perfumes importados.

De acordo com seu sítio na rede mundial de computadores, a MRA, cujo nome fantasia é Vizcaya, apresenta-se como representante das seguintes marcas: Burberry, Bvlgari, Hermès, Montblanc, Jimmy Choo, Van Cleef & Arpels e Lanvin, idênticas às marcas de perfume que lhe são revendidas pela Cosméticos Carvalho.

Quanto à Puig Brasil, tem por controladora (99,97%) a Antonio Puig S.A., com sede na Espanha, que é a dona das marcas Paco Rabanne, Carolina Herrera, Nina Ricci, Jean Paul Gaultier, Penhaligon's L'artisan Parfumeur e licenciada internacional da Prada, Valentino, Antonio Banderas, Shakira, Comme De Garçons.

Diante do exposto, não foram apuradas irregularidades relacionadas à existência de fato da empresa Cosméticos Carvalho.

3) Verificação da condição de real adquirente e transferências dos recursos empregados nas operações de comércio exterior (no caso em tela, somente importações): o que define a natureza de uma operação de importação por encomenda são as suas características, quais sejam:

- 1.º) Se a importação ocorreu a mando de um terceiro (encomendante),
- 2.º) Se a DI não foi registrada em nome deste terceiro (ou estaríamos tratando de uma importação própria) e
- 3.º) Se não foi esse terceiro que forneceu os recursos para pagar os tributos da importação e fechar o câmbio, ou seja, pagar pela mercadoria (ou estaríamos tratando de uma importação por conta e ordem de terceiro).

Desta forma, ainda que existam vários intervenientes entre o encomendante e o importador, estando presentes as características acima, esta seria uma importação por encomenda.

A legislação corrobora tal entendimento, pois, em momento algum, a quantidade de intervenientes é limitada a determinado número ou as obrigações do encomendante são condicionadas à aquisição das mercadorias diretamente da importadora ostensiva.

A Instrução Normativa (IN) SRF n.º 634, de 2006, que estabelece requisitos e condições para a atuação de pessoas jurídicas importadoras em operações precedidas por encomenda de terceiros dispõe no art. 2.º, § 3.º que "*Art. 2.º. O registro da Declaração de Importação (DI) fica condicionado à prévia vinculação do importador por encomenda ao encomendante, no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex)... § 3º Para fins do disposto no caput, o encomendante deverá estar habilitado nos termos da IN SRF n.º 455, de 5 de outubro de 2004*". Além de providenciar a habilitação junto a RFB, a encomendante deve apresentar para fiscalização cópia do contrato firmado entre as empresas (importadora e encomendante) e os recursos para importação devem ser da importadora.

A fiscalização salienta que embora seja o importador que promova o despacho de importação em seu nome, efetuando o recolhimento dos tributos incidentes sobre a importação de mercadorias (II, IPI, Cofins-Importação, PIS/Pasep-Importação e Cide-

Combustíveis) e, conseqüentemente, seja ele o contribuinte dos tributos federais incidentes sobre as importações, a empresa encomendante das mercadorias é também o responsável solidário pelo recolhimento desses tributos, bem como pelas infrações, seja porque ambos têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador dos tributos, seja por previsão expressa de lei. (arts. 124, I e II da Lei nº 5.172/1966 -CTN; arts. 32, parágrafo único, "d", e 95, VI, do Decreto-Lei nº 37/196627).

Também refere à legislação de "preços de transferência". Por força da determinação expressa no artigo 14 da Lei nº 11.281/2006, sempre que houver vinculação entre o exportador estrangeiro e a empresa importadora ou a encomendante - nos termos do artigo 23 da Lei nº 9.430/1996 - a empresa importadora e/ou a encomendante deve(m) observar as determinações dos artigos 18 a 24 da Lei nº 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 nº 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.

Durante o procedimento especial de fiscalização pautado na IN SRF n.º 228/02, uma das apurações é exatamente verificar se a empresa Cosméticos Carvalho é a real adquirente das mercadorias importadas, visando afastar a interposição fraudulenta, ou seja, situação na qual a fiscalizada esteja atuando como importador ostensivo ou intermediário em operações de importação por conta e ordem ou por encomenda sem declarar tal situação.

A interposição fraudulenta pode ser presumida ou real. A hipótese de interposição fraudulenta presumida é observada nos casos em que o importador ostensivo não prova a origem dos recursos empregados em operações de comércio exterior. Nesta situação, é lícito ao agente fiscal presumir a existência de um sujeito oculo que supostamente financeira a importação e que ao final seria o destinatário dos bens importados.

A segunda hipótese é aquela em que o agente fiscal identifica o real beneficiário da importação, seja por vinculação de créditos em conta corrente para arcar com a operação internacional, seja pela logística da operação indicando que a mercadoria foi adquirida para atender a encomendante ou adquirente predeterminado.

Da relação entre a Cosméticos Carvalho e a MRA:

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

Em seu site divulga que representa nomes 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 da empresas Confiluxe S/A, Hermes Parfums e Bulgari Corporation of America, proprietárias mundiais destas marcas, que a MRA afirma representar e distribuir no país.

A partir de pesquisas feitas no programa DW Aduaneiro, foi constatado que todas as importações de mercadorias da posição NCM 3303.00, com exceção de uma de pequeno valor, durante o ano de 2011, tendo como exportadores as empresas Confiluxe S/A, Hermes e Bulgari Corporation of America, foram efetuadas pelas seguintes empresas:

1) a EXIMBIZ COMÉRCIO INTERNATIONAL, CNPJ :31.757.503/0001-30, tendo como encomendante ou adquirente a empresa VIVA COSMÉTICOS, no período de janeiro a 09 de dezembro de 2011, e

2) INDUSTRIA E COMERCIO QUIMETAL SA, CNPJ: 27.240.464/0001-21, tendo como encomendante a empresa INDUSTRIA DE COSMÉTICOS CARVALHO LTDA, a partir de 02 de dezembro de 2011.

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.

Também foi constatado que 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.

Na tabela “Produtos fornecidos pela Cosméticos Carvalho para a MRA”, às fls. 868/869, estão relacionadas todas as Notas Fiscais de saída emitidas no ano de 2011. Às fls. 969/981 encontra-se a Tabela de mercadorias destinadas à MRA.

Comparando-se as datas de emissão das notas fiscais de saída da Cosméticos Carvalho para a MRA e as datas de desembarço das mercadorias importadas (produtos de perfumaria dos exportadores COFINLUXE, HERMES E BULGARI CORPORATION), resta claro que a Cosméticos Carvalho repassava imediatamente as mercadorias após o desembarço das mesmas à real encomendante, a empresa MRA.

Relatórios de mercadorias da Bulgari, Hermes e Cofinluxe às fls. 992/1048.

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.

As mercadorias são importadas pela Indústria e Comercio Quimetal S.A., por encomenda da Indústria De Cosméticos Carvalho LTDA, que posteriormente as repassa à MRA. A Quimetal atua apenas como importador direto, executando as formalidades das importações e repassando os produtos à Cosméticos Carvalho, que seria, pretensamente, o encomendante e (re)vendedor desses produtos após um processo industrial.

Apesar de a Cosméticos Carvalho e VIVA Cosméticos possuírem instalações industriais e atuarem como indústria em diversas operações, nestes casos, agiram como ocultadores da verdadeira encomendante, a MRA.

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/201064.

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).

Intimada a empresa Cosméticos Carvalho a esclarecer as etapas de industrialização dos produtos vendidos para a PUIG do Brasil e MRA Cosméticos, apresentou a seguinte descrição da atividade que demonstra ser uma prestação de serviço e não uma industrialização:

- 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.*

Ressalta que todas as Notas Fiscais de venda das mercadorias da VIVA Cosméticos para MRA no ano de 2011 indicavam o CFOP 6.102, código utilizado para indicar vendas de mercadorias, ou seja, simples revenda não havendo qualquer industrialização no estabelecimento.

Existe um “*Contrato de Compra e Venda de Produto Acabado entre Indústria de Cosméticos Carvalho Ltda e MRA Comércio de Cosméticos S.A.*”.

De acordo com a cláusula 1, o objeto deste Contrato de Compra e Venda é o fornecimento dos produtos relacionados no Anexo I, que relaciona apenas os seguintes produtos: LINHA BOTANIQUE, LOÇÃO HIDRATANTE (350 ml) e SABONETE LÍQUIDO (500 ml), ou seja, o contrato apresentado não ampara os produtos importados pela Cosméticos Carvalho sob encomenda da MRA das marcas BULGARI, HERMES e SALVADOR DALI.

A existência deste Contrato, o fluxograma apresentado pela Cosméticos Carvalho e os CFOP utilizados nas Notas Fiscais ratificam o fato de que a Cosméticos Carvalho efetua de fato algumas operações de industrialização para a MRA, mas nunca com os produtos relacionados às marcas SALVADOR DALI, HERMES E BULGARI.

Em resumo, as atividades prestadas pela VIVA Cosméticos e pela Cosméticos Carvalho para a MRA no que tange aos produtos das marcas SALVADOR DALI, HERMES E BULGARI nunca foram de industrialização.

4) Os produtos importados são integralmente destinados à MRA poucos dias após a data do desembaraço, o que indica uma prévia definição do adquirente final da mercadoria antes mesmo de sua nacionalização.

5) Os produtos importados saem do Espírito Santo (Porto de Vitória), indo 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, sem qualquer tipo de industrialização.

Desta forma, **a fiscalização concluiu que, apesar de ser declarada em todas as DI registradas no período desta fiscalização (ano de 2011) como a encomendante das mercadorias importadas por Eximbiz e Quimetal, nem a VIVA Cosméticos, nem a Cosméticos Carvalho são as reais encomendantes das mercadorias importadas,**

mas simples intervenientes, sem qualquer poder decisório, que agem prestando serviço de intermediação para clientes predeterminados, as empresas Puig do Brasil e MRA.

A empresa Cosméticos Carvalho foi intimada diversas vezes a apresentar documentos, sendo que alguns não foram fornecidos pela interessada. São eles:

- 1) Contrato de fornecimento de mercadoria para a MRA que ampare os produtos importados, visto que o contrato apresentado refere-se a produtos diversos;
- 2) Contrato com os fornecedores estrangeiros detentores das marcas de perfume Burberry, Bulgari, Hermès, Montblanc, Jimmy Choo, Van Cleef & Arpels e Lanvin;
- 3) Relação dos produtos abrangidos, constantes do Anexo A, do Contrato firmado entre Cosméticos Carvalho e Companhia Universal de Perfumaria Francesa S.A, detentora da marca CHANEL de perfumes e 4) Livro de Registro de Controle de Produção e Estoque ou controle alternativo com as informações mínimas demandadas pela legislação.

A Cosméticos Carvalho apresentou um Laudo Técnico de Engenharia (fls. 1310/1355) descrevendo todos os procedimentos aos quais os produtos que ingressam no estabelecimento são submetidos e concluindo que as instalações industriais da fiscalizada são reais, que existem equipamentos e atividade industrial manual realizada sobre todos os produtos recebidos no estabelecimento da fiscalizada e que, portanto, não seria possível a fiscalização desconsiderar que ela seja a real importadora dos produtos.

A fiscalização reconhece a existência de operações de industrialização, obtendo, inclusive, receita com esta atividade. Todavia a industrialização ocorre com produtos destinados a empresas diferentes da Puig Brasil e da MRA. Os produtos destinados a estas empresas não sofrem qualquer tipo de industrialização. Corrobora este entendimento o fato de que nas notas fiscais de saída para referidas empresas consta o código CFOP 6102, de revenda de mercadoria.

Para que seja considerada regular, a importação realizada por uma empresa, por encomenda ou por ordem de uma outra, deve atender a determinados requisitos, condições e obrigações tributárias acessórias previstos na legislação, bem como observar o tratamento tributário específico dispensado a esse tipo de operação.

No entanto nenhuma destas obrigações foi atendida pelas empresas em questão.

Tanto a MRA quanto a PUIG Brasil sabiam que estavam encomendendo a compra de mercadorias importadas à Cosméticos Carvalho, pois eram elas que indicavam à Cosméticos Carvalho quem seria o fornecedor das mercadorias. Entretanto, nem a PUIG Brasil, nem a MRA, nunca providenciaram sua habilitação para operar em comércio exterior nos termos da IN SRF 455/2004 (Siscomex), nem apresentaram requerimento à Receita Federal solicitando sua vinculação à Quimetal, à Eximbiz, à Cosméticos Carvalho ou à VIVA Cosméticos.

A MRA preferiu manter-se oculta do fisco nos processos de importação, dando a aparência de que Cosméticos Carvalho era de fato a real encomendante das mercadorias.

Quanto à responsabilidade, a fiscalização destaca o art.136 do CTN, no âmbito do Direito Tributário, sendo a responsabilidade por infrações objetiva e independente da vontade do sujeito, que prescinde do elemento volitivo.

Também os art. 94 e 95, do Decreto-Lei n.º 37/66 e o parágrafo único, do art. 673, do RA, consagram o princípio da responsabilização objetiva como regra para as infrações aduaneiras.

Porém, caso exista disposição legal em contrário, como a expressa no inciso V, do art. 23, do DL n.º 1.455 de 07/04/1976, existindo fraude ou simulação, a responsabilidade passa a ser subjetiva, dependendo da intenção do agente.

No caso em tela, restou comprovado que a MRA beneficiou-se da ocultação de sua condição de sujeito passivo das operações de importação e da interposição fraudulenta de Cosméticos Carvalho em razão de perder sua condição de contribuinte do IPI por equiparação a estabelecimento industrial.

Por fim, no que tange à Quimetal e à Eximbiz, por força do disposto no art. 3º da IN SRF n.º 634/200693, além do nome da Cosméticos Carvalho ou da VIVA Cosméticos, a Quimetal, as empresas importadoras ostensivas, deveriam ter indicado o nome da MRA ao registrar as Declarações de Importação, pois esta era a encomendante, enquanto a Cosméticos Carvalho ou a VIVA Cosméticos eram apenas mais uma interveniente.

Entretanto, não foram encontradas provas de que a Quimetal ou a Eximbiz tenham participado da simulação efetuada pela MRA, VIVA Cosméticos e Cosméticos Carvalho, ou de que ela tivesse ciência de que a real encomendante era a MRA e não a Cosméticos Carvalho ou a VIVA Cosméticos.

Desta forma, para a Quimetal e Eximbiz, não há que se falar na infração de “*cessão de nome para acobertar reais intervenientes ou beneficiários*”, a qual pressupõe uma atitude consciente e uma finalidade específica.

A ocultação do sujeito passivo responsável pela operação mediante interposição fraudulenta de terceiros é um ilícito punível com a pena de perdimento das mercadorias (Artigo 23, inciso V e parágrafos 1º e 2º do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, com redação dada pela Medida Provisória n.º 66/2002, convertida na Lei n.º 10.637/2002, combinados com os artigos 675, inciso II, e 689, inciso XXII e parágrafo 6º do Regulamento Aduaneiro de 2009 (Decreto n.º 6.759/09).

Intimada a informar a localização das mercadorias importadas para fins de apreensão das mesmas e aplicação da pena de perdimento, a autuada respondeu que não possuía mais as mercadorias.

Diante da não localização das mercadorias, determinou-se a aplicação da multa prevista no parágrafo 3º, do artigo 23, do Decreto Lei n.º 1.455/76, supra transcrito.

A empresa que cede seu nome para ocultar a real encomendante (no caso, VIVA Cosméticos e Cosméticos Carvalho) e a empresa que fica oculta (MRA) são solidariamente responsáveis pelo recolhimento dos tributos e pelas eventuais infrações aduaneiras, seja porque ambas têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador dos tributos, seja por previsão expressa de lei. (vide arts. 124, I e II da Lei n.º 5.172, de 1966 - CTN; arts. 32, parágrafo único, “d”, e 95, VI, do Decreto-Lei n.º 37, de 196686).

A multa do art. 33 da Lei n.º 11.488/2007, cujo sujeito passivo é exclusivamente a VIVA Cosméticos ou a Cosméticos Carvalho nas operações em que cada uma participou, respectivamente, foi objeto de Autos de Infração específicos, que constam do processo n.º 10074.720.570/2015-02 (Cosméticos Carvalho) e n.º 10074.720.584/2015-18 (VIVA Cosméticos).

A concepção de que as sanções ora analisadas podem ser aplicadas cumulativamente foi cristalizada no art. 727, § 3.º, do Decreto n.º 6.759/200987, que trata do Regulamento Aduaneiro, no qual se consignou expressamente que a multa de 10% do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome não prejudica a pena de perdimento das mercadorias importadas ou exportadas.

O Auto de Infração em tela, cujo presente Termo de Constatação é parte integrante, constitui exclusivamente o crédito tributário referente às importações em que Cosméticos Carvalho cedeu seu nome para ocultar MRA, responsabilizando solidariamente ambas as empresas pelo crédito tributário.

No e-processo n.º 10074.720.585/2015-62 foi formalizado o Auto de Infração referente à multa sobre as importações em que Viva Cosméticos cedeu seu nome para ocultar MRA, e pelo qual ambas respondem solidariamente.

Termo de Sujeição Passiva Solidária para a empresa Indústria de Cosméticos Carvalho Ltda lavrado às fls. 56/57.

Intimadas da autuação, as interessadas apresentaram impugnações.

IMPUGNAÇÃO DE MRA COMÉRCIO DE COSMÉTICOS LTDA (fls. 1.407/1.479):

1- Inicialmente protesta pela tempestividade da impugnação apresentada.

2- 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 seria a suposta encomendante das mercadorias objeto dos autos, trazidas ao país pela importadora EXIMBIZ COMÉRCIO INTERNATIONAL por encomenda da Indústria de Cosméticos Carvalho Ltda.

3- Destaca que o presente lançamento abrange as compras de perfume no mercado interno feitas pela impugnante perante a Cosméticos Carvalho no ano de 2011 e que a fiscalização utilizou fatos supostamente apurados em procedimento especial de fiscalização aduaneira da IN SRF 228/2002 instaurado em face de outra empresa (INDÚSTRIA DE COSMÉTICOS CARVALHO) para autuar as operações que ela figurou como encomendante.

4- Sob a alegação de que as empresas encomendantes se utilizariam do mesmo *modus operandi*, a AFRFB efetuou o presente lançamento fiscal sem que tenha efetivamente realizado qualquer fiscalização e/ou diligência para as importações ora autuadas.

Por entender que os perfumes importados não poderiam sofrer qualquer processo de industrialização, a autoridade fiscal sustenta que a sua venda pela Cosméticos Carvalho indicaria a prática de interposição fraudulenta. No entanto o Auto de Infração é todo pautado em indícios e não em provas contundentes (até mesmo por impossibilidade material, pois inexiste qualquer fraude ou simulação).

5- Ainda que essa DRJ entenda que as operações deveriam ser registradas como importações encomenda da impugnante, o que se admite para fins de argumentação, o presente Auto de Infração não possui qualquer elemento que demonstre a presença de fraude ou simulação nas operações objeto dos autos (até mesmo por impossibilidade material), elementos estes que, obviamente, não podem ser presumidos, mas provados por quem as alega. E se assim fosse entendido, estaríamos diante da infração de declaração inexata, na forma prevista no art. 44, I, da Lei n.º 9.430, de 1996, aplicando-se a multa isolada de 1% do valor aduaneiro prevista no art. 69, § 1.º, da Lei n.º 10.833, de 2003. Cita decisão administrativa (Acórdão 11-50.741/DRJ/Recife).

6- A impugnante apresenta sua empresa como fornecedora de produtos voltados ao tratamento capilar, cuidados corporais e comércio de cosméticos. De acordo com seu contrato social possui, além da matriz no Espírito Santo, filiais em São Paulo, Rio de Janeiro e no próprio Espírito Santo.

7- Durante a fiscalização na empresa Cosméticos Carvalho, a impugnante respondeu a todas as solicitações, demonstrando que é uma empresa íntegra, sempre agindo com lisura em suas operações comerciais.

8- Preliminarmente suscita a nulidade do auto por falta de comprovação de sua responsabilidade tributária, já que é mera adquirente das mercadorias no mercado interno importadas pela empresa Quimetal por encomenda da empresa Indústria de Cosméticos Carvalho.

A empresa adquirente no mercado interno de mercadoria de origem estrangeira sem qualquer vínculo com seu processo de Importação não se encontra abrangida em nenhuma das hipóteses de incidência das responsabilidades tributárias citadas nos artigos 32 e 95 do Decreto-Lei n.º 37/66.

A atribuição de responsabilidade solidária (frise-se que a impugnante foi identificada como devedora principal e não como devedora solidária) prevista nos arts. 32, parágrafo único, alíneas 'c' e 'd', e 95, incisos V e VI do Decreto-Lei n.º 37/66 se restringem ao encomendante predeterminado e ao adquirente de importação realizada por sua conta e ordem.

O auto afirma que a impugnante deveria ter figurado como encomendante no lugar do seu fornecedor (Cosméticos Carvalho), pois seria a "encomendante da encomendante", e

se assim fosse, o que se admite para fins de argumentação, ela estaria na condição de devedora solidária da importadora e nunca principal. Inexiste previsão legal atribuindo responsabilidade tributária a terceiro sem qualquer vinculação com a ocorrência do fato gerador da obrigação principal.

A leitura do Auto de Infração demonstra que a atribuição de responsabilidade tributária à impugnante se limita ao fato de ela ter adquirido as mercadorias importadas já nacionalizadas em curto intervalo de tempo e em quantidade equivalente ao que teria sido importado o que denotaria se tratar de uma prévia encomenda.

Tais fatos por si só não são suficientes para demonstrar uma suposta importação por encomenda da impugnante.

9- Cita o Acórdão DRJ/Recife n.º 11-50.740 que entende afastar as interpretações equivocadas no sentido de que o repasse direto e imediato da mercadoria importada para o adquirente no mercado interno seria suficiente para responsabilizar o adquirente.

10- Nas linhas introdutórias do Auto de Infração, a AFRFB esclarece o objeto do presente lançamento, deixando claro que ele se refere aos perfumes importados pela Quimetal por encomenda da Indústria de Cosméticos Carvalho LTDA e que, no seu entender, deveriam ter sido declarados como por encomenda da impugnante.

No entanto os fatos apenas demonstram que a impugnante adquiriu os bens no mercado interno. As operações são importações por encomenda, tendo sido declarado o encomendante (Cosméticos Carvalho), que não é uma empresa de fachada, com recursos do importador (Quimetal). Estes elementos afastam qualquer fraude.

11- A fiscalização sustentou a acusação de fraude com base nos seguintes argumentos:

i. Suposto contrato celebrado entre a MRA e a Cosméticos Carvalho que indicaria o controle da impugnante acerca das mercadorias importadas.

ii. Venda da totalidade das mercadorias objeto dos autos para a impugnante;

iii. Diminuto intervalo de tempo entre o desembaraço aduaneiro da mercadoria importada e a emissão da NF-e de Saída para a impugnante, o que indicaria uma prévia definição do adquirente final das mercadorias antes mesmo de sua nacionalização; e, iv. O exportador estrangeiro é o detentor das marcas comercializadas e os produtos importados, por serem de renome mundial, não poderiam ser alterados no Brasil, sob pena de perda de sua autenticidade.

12- A INEXISTÊNCIA DE QUALQUER CONTRATO ENTRE A IMPUGNANTE E A COSMÉTICOS CARVALHO QUE TENHA COMO OBJETO A IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. MERA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS NACIONAIS.

De acordo com a AFRFB, a impugnante teria supostamente contratado a Cosméticos Carvalho para acobertar a relação comercial existente entre ela e as exportadoras dos perfumes das marcas BULGARI, SALVADOR DALI e HERMES com vistas a não recolher o IPI devido na saída de tais produtos. Aludido contrato foi juntado às fls. 673/682 e, diferentemente do alegado pela AFRFB, o seu objeto NÃO VERSA sobre produtos importados e sim sobre a fabricação de cosméticos pela Cosméticos Carvalho para posterior venda à impugnante restritamente no mercado interno.

As tratativas comerciais existentes entre a impugnante e a Cosméticos Carvalho sempre se limitaram ao mercado nacional, inexistindo qualquer contrato versando sobre a aquisição de produtos importados.

A mera leitura do contrato comprova que se trata de um contrato de produção de mercadorias nacionais (*in casu* cosméticos) que são vendidas pela impugnante no mercado interno, conforme comprovado pela mera visita em seu site.

De acordo com a cláusula 3 do contrato está previsto, apenas, que a Cosméticos Carvalho deverá adquirir todas as matérias-primas utilizadas na fabricação dos cosméticos da MRA diretamente e dos indicados pela impugnante, isso ocorre porque a Cosméticos Carvalho era a responsável pela fabricação dos cosméticos e a impugnante

visa a garantir a qualidade dos seus produtos, controlando apenas os fornecedores das matérias utilizadas na fabricação de cosméticos que vende no mercado interno.

Os produtos em questão não são os perfumes importados e sim os cosméticos vendidos pela impugnante no mercado nacional de forma que o contrato em questão ao invés de provar qualquer fraude apenas comprova que o relacionamento da impugnante com a Cosméticos Carvalho é lícito.

13- VENDA DA INTEGRALIDADE DAS MERCADORIAS EM DIMINUTO INTERVALO DE TEMPO DESDE O DESEMBARAÇO.

Os outros dois elementos que supostamente indicariam a ocorrência de uma importação por encomenda seriam o suposto repasse integral e em curto intervalo de tempo dos perfumes importados.

Quanto à alegação em comento, verifica-se, na prática, a criação de uma presunção de interposição fraudulenta não prevista em lei.

Não há na legislação qualquer dispositivo que possibilite tal interpretação, sendo vedado ao Fisco buscar analogias para punir, inexistindo, inclusive, o princípio *In dubio pro Fiscum*", pois, se existir qualquer dúvida, ela deve ser interpretada em favor do contribuinte.

Destaca-se que haverá presunção de interposição fraudulenta quando não restar comprovada a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos utilizados no comércio exterior e quando há antecipação de pagamentos, presunções que não fazem parte da imputação.

Portanto, no caso concreto, a Auditora Fiscal criou uma outra presunção - sem base legal - no sentido de que haverá importação por encomenda quando a mercadoria é vendida em curto intervalo de tempo após o desembaraço.

A relação existente entre a impugnante e Cosméticos Carvalho versava sobre a fabricação de cosméticos da MRA que são revendidos pela impugnante no mercado interno e venda de perfumes importados. Quanto aos perfumes, é de se destacar que se trata da compra e venda de produtos no MERCADO INTERNO, JÁ NACIONALIZADOS e, de acordo com a Cosméticos Carvalho, após terem sido submetidos ao processo de industrialização.

A fiscalização também afirma que a venda rápida de mercadorias no mercado interno indicaria que elas ao chegarem no Brasil já teriam destino certo. Trata-se de mais uma exigência que não corresponde à realidade do mercado que é pautada pela necessidade de redução de custos e agilidade na venda de bens.

Junta acórdãos administrativos que tratam da venda de mercadoria durante o trânsito para o Brasil.

O fato de a fornecedora vender a integralidade das mercadorias adquiridas para um mesmo cliente no mercado interno não significa qualquer fraude ou conluio entre as empresas.

Tampouco há elementos probatórios (até mesmo por impossibilidade material) no sentido de que a impugnante teria manifestado prévio interesse nas mercadorias em questão antes de elas serem importadas, o que não houve.

Pode não ser interessante para a fornecedora efetuar vendas fracionadas para diversas empresas, porque tal fato implicaria em vasta carteira de clientes e de recebíveis para administrar, tendo optado em consolidar as vendas de determinados produtos para uma mesma empresa.

Não há qualquer fraude no fato de a Cosméticos Carvalho optar por vender, no mercado interno, os perfumes das marcas BULGARI, HERMES e SALVADOR DALI para a impugnante, mormente pelo fato de que a impugnante não exerce nenhum controle ou interferência nas aquisições em tela.

Salienta que diante da imputação de uma conduta fraudulenta é imprescindível a comprovação de tal ato intencional do agente, pois a fraude ou simulação não podem ser presumidas, mas provadas por quem as alega.

Sequer foram juntados elementos de prova (correspondências, documentos, etc), até mesmo por impossibilidade material, que demonstrem que a VIVA teria atuado em virtude de "encomenda" prévia da impugnante. Transcreve parte de acórdão que trata de importação por empresa que *intervenha de forma exclusiva* nos atos de execução da importação, sem qualquer participação dos adquirentes das mercadorias.

14- A SUPOSTA IMPOSSIBILIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO DOS PRODUTOS IMPORTADOS E A SUPOSTA REPRESENTAÇÃO, PELA IMPUGNANTE, DOS DETENTORES DAS MARCAS NO BRASIL.

Quanto ao processo de industrialização dos perfumes, salienta que é de responsabilidade da encomendante (INDÚSTRIA DE COSMÉTICOS CARVALHO), pois a impugnante é uma mera adquirente dos perfumes no mercado nacional já industrializados. A Indústria de Cosméticos Carvalho esclareceu que os produtos cosméticos e de higiene pessoal estão sujeitos ao controle específico e detalhado da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA) e por esta razão a manipulação dos produtos só pode ser realizada por empresas que possuam autorizações específicas e estejam instaladas em estabelecimentos fabris que contem com todas as autorizações exigidas pelas legislações municipais, estaduais e federais.

Também aquela empresa apresentou à fiscalização, conforme consta nos autos, uma descrição dos procedimentos adotados com os produtos importados, apresentando um laudo técnico de engenharia, comprovando a efetiva industrialização destes produtos.

Junta acórdão do CARF que trata da impossibilidade de tratamento de importação de encomenda a produtos que passam por processo de industrialização.

A impugnante defende a aplicação da SOLUÇÃO DE CONSULTA n.º 9 de 31 de Marco de 2010:

ASSUNTO: Imposto sobre a Importação - II EMENTA: IMPORTAÇÃO PARA ENCOMENDANTE PREDETERMINADO. REQUISITOS. BENS IMPORTADOS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

A importação de bens de produção destinados à atividade industrial do importador, ainda que adquiridos no exterior mediante especificações da pessoa jurídica a quem será vendido o produto final, está fora do campo de incidência da IN SRF n.º 634/2006, cujos procedimentos de controle são aplicáveis à importação de mercadorias destinadas a revenda a encomendante predeterminado.

Restou claro pelas provas fornecidas pela Cosméticos Carvalho que o processo de industrialização não visa a alterar (modificar sua composição) os perfumes.

Ocorre que os perfumes ao chegarem ao Brasil não podem ser diretamente comercializados como pretende levar a AFRFB sendo necessário realizar procedimentos que são considerados pela legislação como procedimentos industriais.

A "alteração" de produtos (aparentemente a AFRFB se refere ao processo que é exercido sobre matérias-primas ou produtos intermediários, para obtenção de espécie nova transformação) não é a única hipótese prevista no Decreto n.º 7.212, de 15 de junho de 2010 (RIPI).

Considerando o informado pela encomendante e o disposto no artigo 4.º, IV, RIPI/2010, a embalagem e a etiquetagem já caracterizam uma operação de industrialização, sendo que ela desempenha outros procedimentos que não se restringem à colocação de etiquetas.

Oportuno salientar que a impugnante sempre agiu de boa-fé quanto à aquisição de produtos que efetivamente foram submetidos a processo de industrialização, eis que as

Notas Fiscais de Venda emitidas pela Cosméticos Carvalho sempre possuíam o destaque do IPI. E as Notas Fiscais são consideradas documento comprovar a realização de um negócio jurídico.

Outro argumento que se afasta da verdade é que a impugnante seria a distribuidora e representante no Brasil dos perfumes das marcas BULGARI, SALVADOR DALI e HERMES.

Tal afirmação não tem suporte probatório, e a fiscalização se refere à informação constante no site da empresa de que ela distribuiria no Brasil de marcas mundiais de perfumes como *Jimmy Choo, Burberry, Bvlgari, Hermes, Montblanc e Van Cleef & Arpeis, concluindo que* a impugnante seria a distribuidora dos exportadores no Brasil e, desta forma, deveria figurar como encomendante dos perfumes.

A impugnante ao afirmar que atua na distribuição de perfumes, apenas quis esclarecer que, diferentemente da linha de cosméticos, os perfumes não são vendidos diretamente ao consumidor final e sim para lojistas, pois quanto a esses produtos ela atua exclusivamente no mercado atacadista revendendo as mercadorias aos comerciantes do varejo.

Outra alegação inverídica diz respeito ao suposto não fornecimento de supostos contratos que a impugnante teria com as exportadoras detentoras das marcas de perfume, todavia os mesmos não foram apresentados porque não existe qualquer contrato entre ela e aludidas marcas, pois adquire tais produtos no Brasil, já nacionalizados.

15- MÉRITO: A AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DO DOLO ESPECÍFICO DE FRAUDAR. IMPOSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DA INFRAÇÃO DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA.

Ainda que as importações tivessem que ser registradas como encomenda da impugnante, o que se admite para fins de argumentação, tal fato, por si só, não se afigura suficiente para configurar o ilícito de ocultação previsto no art. 23, V, do Decreto-Lei n.º 1.455/76, pois é necessário que sejam comprovados atos de fraude ou simulação com vistas à ocultação da sujeição passiva ou do responsável pela importação, o que não ocorreu no caso concreto, até por impossibilidade material.

A impugnante questiona se a tipificação do art. 23, V, do Decreto-Lei n.º 1.455/76 exige a comprovação da ocorrência de fraude ou simulação, com a demonstração de que houve dolo ou basta o não atendimento das exigências estabelecidas para interposição de pessoas no despacho aduaneiro na ocasião do registro da DI.

Como é cediço, há duas modalidades de interposição fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior: (a) interposição fraudulenta presumida por disposição legal e (b) interposição fraudulenta real (ou comprovada), na qual a Secretaria da Receita Federal do Brasil identifica aquele que foi ocultado pelo importador a partir de elementos que, na sua opinião, indicariam que o importador não atuou por conta própria. Neste tipo de interposição fraudulenta o ônus da prova recai ao fisco que deverá demonstrar a ocorrência da ocultação fraudulenta. E, no caso concreto não há qualquer prova da suposta infração (até mesmo por impossibilidade material), pois inexistente a caracterização de fraude ou simulação nos atos praticados com vistas à ocultação de qualquer de seus intervenientes.

Junta acórdãos do CARF que tratam da caracterização da infração de interposição fraudulenta de pessoas, deixando claro que deve haver a intenção dolosa no cometimento da infração.

No presente caso, todavia, a suposta ocultação dos intervenientes mediante fraude ou simulação decorreu exclusivamente do entendimento de que não foram atendidos os requisitos e condições estabelecidos para as importações por encomenda predeterminada. Esta tese fiscal não tem sido aceita pela jurisprudência administrativa consolidada sobre a matéria exatamente pelo o que se deve entender como *interposição fraudulenta de pessoas*.

O não atendimento dos requisitos e condições estabelecidos para a modalidade de importação de encomenda predeterminada, não caracteriza, por si só, a fraude ou simulação indispensável ao tipo infracional previsto no art. 23, V, do Decreto-Lei n.º 1.455/76 pelas seguintes razões:

- a) Tanto a Lei n.º 11.281/2006 e a IN SRF 634/2006 que regulam a importação por encomenda não criam a conduta infracional de interposição fraudulenta de terceiros; e
- b) A simples e objetiva falta de informações sobre eventual encomendante predeterminado nas informações prestadas quando do registro da DI não tem o condão de subsumir a conduta ao artigo 23, V, do Decreto-Lei n.º 1.455/76, sendo necessário que o Fisco prove o ato ardiloso de ocultação com o intuito de lesar a Administração Aduaneira.

Repise-se que não há nos autos qualquer adulteração de documentos ou registros contábeis relacionados à suposta participação de terceiros, mas apenas uma discordância quanto quem deveria supostamente figurar como encomendante. Não basta a “ocultação pura e simples”, essa ocultação deve ser qualificada pela fraude ou pela simulação.

20- No caso concreto, todos elementos exigidos pelas normas legais estão presentes e dizem respeito a uma encomenda de produtos estrangeiros feitos pela Cosméticos Carvalho à EXIMBIZ e não pela impugnante.

Tanto é verdade que a fiscalização não produz qualquer prova apta a desqualificar a importação por encomenda seja para afastar a veracidade do contrato de encomenda celebrado entre as partes e o cumprimento de todas as obrigações estipuladas pela IN SRF 634/06 e que foram cumpridas pela VIVA e pela EXIMBIZ.

O questionamento da AFRFB é de que as circunstâncias da venda dos perfumes da encomendante VIVA para a impugnante indicariam uma prévia encomenda, ou seja, que a VIVA já saberia para quem vender no mercado interno os perfumes que encomendou.

Ora, ainda que tal fato fosse verdade, o que se admite exclusivamente para fins de argumentação, a impugnante seria, no máximo, um cliente pré-definido ou até mesmo encomendante da VIVA, mas exclusivamente no mercado interno.

Com efeito, o fato de a VIVA supostamente possuir um interessado para tais perfumes no mercado nacional, que não possui qualquer vínculo, interferência ou participação na aquisição deles perante o exportador, apenas transforma aquele interessado em "encomendante do encomendante". Ou seja, há diferença entre encomendante de uma importação e o encomendante de produtos no mercado interno.

De acordo com a tese da fiscalização, toda empresa que pretende adquirir um produto que não é fabricado no Brasil deveria antes exigir do fornecedor que este comprovasse que já possui no estoque, sob pena de ter supostamente praticado uma fraude.

Ressalta que não existe na DI campo para informar a suposta encomendante das mercadorias. Somente para importador e encomendante da importação.

Conforme orientado pela própria Secretaria da Receita Federal somente existem 4 modalidades de importação, a por doação, a em nome próprio, a por conta e ordem e a por encomenda. Ou seja, não existe a importação por encomenda precedida de outra encomenda.

21- DA PENALIDADE DE MULTA POR DECLARAÇÃO INEXATA:

Para a autoridade autuante, basta que em uma importação por encomenda ocorra o erro no nome do encomendante para que essa ocorrência por si só caracterize uma fraude (interposição fraudulenta), gerando perdimento ou, como no caso, quando as mercadorias não são localizadas, multa de 100% de seu valor.

Nos termos do artigo 11, caput e § 3.º da Lei n.º 11.281/2006, na encomenda, o real adquirente é o próprio importador, porque é ele quem negocia a mercadoria, e é ele quem financia a operação com recursos próprios e não o encomendante.

Por se tratar de uma importação em nome próprio, as consequências jurídicas da ausência de vinculação do encomendante podem ser a aplicação de multa por declaração inexata e o lançamento de diferenças tributárias, quando houver (IPI, por exemplo), acrescidas de multa de ofício prevista na legislação, mas jamais a alegação de cessão de nome para ocultação do real adquirente, pois o adquirente é o importador.

Imprópria, portanto, a alegação de que suposto erro no nome do encomendante na DI configura ocultação do "real adquirente" e conseqüentemente interposição fraudulenta, pois, no máximo, estaríamos diante do descumprimento de uma obrigação acessória, o que poderia gerar a aplicação de multa por declaração inexata. Cita jurisprudência administrativa que trata da matéria.

A multa aplicável seria a prevista no art. 711, III, do Regulamento Aduaneiro/2009 (um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria).

22- Ao final requer a improcedência do auto de infração tendo em vista a não comprovação por parte do fisco dos elementos caracterizadores de uma importação por encomenda, que a fraude não foi comprovada, e ainda que, se fosse o caso, a multa aplicável seria a prevista no art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96 (declaração inexata).

IMPUGNAÇÃO DE INDÚSTRIA DE COSMÉTICOS CARVALHO LTDA (fls. 1.587 a 1.632):

A interessada contesta a autuação alegando que não há no caso concreto a suposta prática de interposição fraudulenta apresentando as seguintes razões, sinteticamente:

- a) As importações dos autos ocorreram a pedido da atuada (encomendante) precedida da vinculação do importador por encomenda ao encomendante, no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), haja vista a celebração do contrato (fl. 542), nos termos do artigo 2º da IN SRF 636/2006;
- b) As DI's foram registradas em nome da QUIMETAL e da atuada, que foi indicada em campo próprio como a encomendante dos bens, consoante preceitua o artigo 3º da IN SRF 636/2006 (fls. 242/329);
- c) O pagamento dos tributos e o fechamento do câmbio foram feitos com os recursos do importador, sem qualquer adiantamento por parte da encomendante, conforme determina o § único, do artigo 1.º da IN SRF 636/2006 (fl. 16);
- d) A atuada, encomendante das mercadorias objeto dos autos, possui capacidade operacional e financeira para realizar a importação dos autos, conforme reconhecido pelo próprio Auto de Infração à fl. 20;
- e) A atuada comprovou durante o procedimento especial de fiscalização trata-se de uma empresa regularmente constituída detentora de uma fábrica que atualmente possui aproximadamente 700 empregados, sendo dotada de estrutura técnica necessária para manipular produtos de perfumaria e higiene, tais como perfumes, desodorantes, água de colônia etc;
- f) Durante a fiscalização a atuada apresentou petição de fls. 573/579 por meio da qual explicitou e comprovou de maneira detalhada o procedimento de industrialização que os produtos estão sujeitos em seu estabelecimento;
- g) A atuada possui todas as autorizações governamentais necessárias ao desempenho das atividades industriais;
- h) A atuada provou por meio de Laudo Técnico de Engenharia (fls. 1310/1358) que os produtos importados não estão sujeitos apenas a colocação de etiqueta e celofane, conforme sustentado pelo Fisco, mas sim a 14 procedimentos diferentes antes de estarem prontos para venda:
 - 1) limpeza e higienização da área de produção;
 - 2) controle de qualidade prévio;
 - 3) preparação dos materiais, insumos, matérias primas e produtos intermediários, utilizados na produção;

- 4) preparo do maquinário das linhas de produção;
 - 5) abertura de embalagem de transporte;
 - 6) abertura de embalagem de apresentação;
 - 7) inspeção técnica e controle de qualidade, inclusive laudos laboratoriais para atestar a qualidade dos produtos inseridos na linha de produção;
 - 8) encartuchamento;
 - 9) etiquetagem;
 - 10) aposição de selo de controle;
 - 11) aposição de celofane;
 - 12) acomodação em embalagem para transporte;
 - 13) etiquetagem da embalagem de transporte; e 14) acondicionamento e estocagem em ambiente apropriado.
- i) A autuada provou por meio de Parecer Técnico de Natureza Contábil elaborado por auditor independente que obtém margem de lucro compatível com a atividade que exerce, além incorrer em custos decorrentes de atividade industrial;
- j) Diante da comprovação de que os produtos importados sofrem processo de industrialização antes de serem vendidos no mercado interno, eles sequer poderiam ter sido registrados como por encomenda da MRA devido à incidência da Solução de Consulta da Receita Federal nº 9 de 31 de março de 2010;
- k) A fiscalização não discorda das operações de comércio exterior, mas unicamente quanto ao fato de os perfumes importados sofrerem processo de industrialização, pois, de acordo com o entendimento subjetivo da autoridade aduaneira, não seria possível realizar qualquer industrialização sob pena de perda de autenticidade;
- l) Aludida tese fiscal viola frontalmente o artigo 4º do RIPI, pois a modificação e o beneficiamento são apenas uma das operações de industrialização previstas na legislação;
- m) Nos termos do artigo 4º do RIPI existem outras modalidades que, apesar de não modificarem a matéria-prima para surgimento de um novo produto final, são considerados processos industriais como a etiquetagem, envasamento, montagem e embalagem;
- n) A própria etiquetagem configura operação de industrialização, conforme preceitua o Parecer Normativo CST nº 248, de 14 de novembro de 1972, atualizado pelo Parecer Normativo RFB nº 4, de 25 de março de 2014;
- o) No caso concreto, os perfumes importados por encomenda da autuada não são apenas manipulados e sim são submetidos a rigoroso procedimento industrial que envolve pelo menos 14 etapas;
- p) A autuada demonstrou por meio das invoices que, diferentemente do alegado pela fiscalização, as detentoras das marcas conhecem as empresas que comercializam os seus produtos, indicando, inclusive, o nome da importadora e da encomendante nas faturas comerciais;
- q) Os perfumes importados são apenas vendidos à MRA após a nacionalização e posterior industrialização, sem que aludida empresa tenha qualquer participação nas atividades relacionadas ao comércio exterior;
- r) Ao exigir que o nome da MRA constasse nas Declarações de Importação como sendo supostamente a "encomendante da encomendante", a autoridade aduaneira cria uma obrigação inexecutável, no SISCOMEX não há campo destinado a indicar o cliente do encomendante na importação por encomenda;
- s) Inexiste ocultação de suposto contrato entre a autuada a MRA para encomenda produtos importados das marcas BULGARI, SALVADOR DALI E HERMES, tendo

sido celebrado apenas um contrato para produção dos seguintes produtos UNHA BOTANIQUE, LOÇÃO HIDRATANTE (350 ml) e SABONETE LÍQUIDO (500 ml), produtos da linha Vizcaya que são vendidos pela MRA no mercado interno;

t) Igualmente não procede a alegação de que a MRA deveria possuir um contrato com os detentores das marcas BULGARI, SALVADOR DAU E HERMES, pois ela é a mera adquirente dos produtos no mercado interno, sendo de pleno conhecimento dos exportadores quem é a importadora (QUIMETAL) e a encomendante (autuada), pois seus nomes constam, inclusive, da invoice; e.

u) Afastadas as razões de mérito acima demonstradas, a autuação, ainda assim, não há como prosperar, eis que eivada do vício de nulidade, pois a fiscalização não demonstrou que estariam presentes os requisitos dos artigos 124, I e II, do CTN, para caracterização da responsabilidade solidária.

v) Os artigos 1º e 2º da IN SRF 228/2002 demonstram de forma clara que tal procedimento especial é de motivação vinculada, só podendo ser instaurado quando presentes um dos indícios de irregularidade. A instauração destes procedimentos especiais requer contraditório prévio e, naturalmente, decisão administrativa fundamentada, consoante dispõe os artigos 3º, III e 50, I, da lei n. 9.784/99.

Ademais, o próprio Poder Judiciário reconheceu que inexistiam elementos aptos a autorizar a instauração do procedimento especial de fiscalização da IN SRF 228/2002 e, conseqüentemente, todas as intimações que foram dirigidas à Autuada com base no aludido procedimento são nulas.

Em 28/09/2016, a DRJ/FNS julgou improcedente a impugnação, nos termos da ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 02/12/2011 a 31/12/2011

**CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA.
INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA.**

Aplica-se a multa prevista no art. 23, caput, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n.º 1.455/76, quando em operações de comércio exterior o real encomendante de mercadorias importadas utiliza os serviços de interposta pessoa jurídica com o objetivo de ocultar-se dos controles aduaneiros e tributários.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 02/12/2011 a 31/12/2011 RIPI.

CARACTERIZAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO.

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimado da decisão, em 02/03/2017, consoante AR constante dos autos, a recorrente supra mencionada interpôs recurso voluntário, tempestivo, em 03/04/2017, consoante Termo de solicitação de juntada de documentos, no qual criticou duramente as razões de decidir do acórdão guerreado ao tempo que reprisou parte das alegações ofertadas na impugnação

(deixando de lado a preliminar de nulidade do auto de infração) e aduziu novos títulos (“A Desnecessidade de RADAR e o Direcionamento das Mercadorias”, “O Procedimento realizado pela CARVALHO” e “A criação de um documento inexistente pela Fiscalização”) a fim de refutar os fundamentos da decisão recorrida. Por fim, requer a reforma da decisão de primeiro grau e o cancelamento do auto de infração. O sujeito passivo solidário - INDÚSTRIA DE COSMÉTICOS CARVALHO LTDA, foi intimado da decisão, em 17/02/2017, consoante Termo de ciência por abertura de mensagem, e protocolizou seu recurso voluntário tempestivamente, em 21/03/2017, consoante Recibo de entrega de arquivos digitais, fl. 1843, no qual para além de criticar o acórdão guerreado, apresenta sua versão dos fatos, reafirma a legalidade das operações e expõe as razões para a reforma da decisão. Por fim, requer o cancelamento do auto de infração.

Posteriormente, o expediente foi encaminhado a esta Turma ordinária para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Corinto Oliveira Machado, Relator.

Os recurso voluntários interpostos pelos sujeitos passivos são tempestivos, e preenchidos os demais requisitos de admissibilidade, merecem ser apreciados e conhecidos.

Em não havendo preliminares, passa-se de plano ao mérito do litígio.

Consoante relatado, este processo trata de auto de infração em desfavor da pessoa jurídica MRA COMÉRCIO DE COSMÉTICOS LTDA e INDÚSTRIA DE COSMÉTICOS CARVALHO LTDA (sujeito passivo solidário) contendo *multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias estrangeiras não localizadas e importadas mediante ocultação do sujeito passivo*. Segundo relato da fiscalização, MRA COMÉRCIO DE COSMÉTICOS LTDA efetuou operações de comércio exterior atuando como encomendante não declarada e utilizando os serviços de interposta pessoa jurídica - INDÚSTRIA DE COSMÉTICOS CARVALHO LTDA - com o objetivo de ocultar-se dos controles aduaneiros e tributários.

A INDÚSTRIA DE COSMÉTICOS CARVALHO LTDA também foi autuada exclusivamente com a multa do art. 33 da Lei n.º 11.488/2007, em razão da cessão de nome e documentário fiscal para acobertamento dos reais intervenientes e/ou beneficiários nas operações de importação nas operações em que participou (processo n.º 10074.720.570/2015-02).

Quanto a esse último processo, que tem tudo a ver com a lide *sub analysis*, por tratar dos mesmos fatos descritos no Relatório deste acórdão, cumpre dizer que está encerrado no âmbito administrativo, e a decisão final - Acórdão 3401-003.966, de 31/08/2017, entendeu que descabe a aplicação da multa quando não provada 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.

A decisão recorrida valorou o seguinte quadro probatório:

- i) a comprovada capacidade econômico-financeira do autuado;
- ii) a existência de fato e de direito do autuado;
- iii) inocorrência de falsidade material ou ideológica dos documentos que instruíram as operações de importação, mormente das faturas comerciais;
- iv) inexistência de provas de que os importadores ocultados tivessem negociado diretamente com os fornecedores estrangeiros ou tivessem antecipado recursos financeiros ao autuado;
- v) os importadores ocultados encomendavam os produtos e quantidades diretamente ao autuado, no mercado interno, que, por sua vez, promovia a importação, na modalidade por encomenda;
- vi) inquestionável trânsito físico das mercadorias entre os estabelecimentos do importador e dos encomendantes, tidos como importadores ocultados;
- vii) comprovada realização de atividades fabris pelo autuado, como previstas em contrato, consistentes, no mínimo, na selagem, etiquetagem e "celofanização" dos produtos importados, e;
- viii) laudo técnico, corroborado pelo Relatório Técnico do Instituto Nacional de Tecnologia – INT, que atestariam que os produtos importados tratar-se-iam de mercadorias semiacabadas, não aptas, no estado em que se encontravam, à comercialização, tocando ao autuado duas espécies de "industrialização", a saber: perfumes recebidos em frascos completamente desembalados, envoltos apenas em cápsulas, a que o laudo atribui a "operação industrial" de montagem; e perfumes já embalados (embalagem de apresentação) prontos para comercialização, mas que, por exigência da legislação da ANVISA, necessitariam ser retirados dessas embalagens, etiquetados com informações em português, aplicação de selo de controle/autenticidade e "celofanização", a que o laudo enquadra como reacondicionamento.

Pois bem, esse quadro probatório também se encontra neste expediente e nessa moldura deve ser prestigiado.

Corolário disso, exsurge a **improcedência da imputação da auditoria-fiscal - interposição fraudulenta.**

Posto isso, voto por **dar provimento** ao recurso voluntário, para cancelar o auto de infração.

(documento assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado

Fl. 21 do Acórdão n.º 3302-008.293 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10074.720586/2015-15