ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10074.720587/2015-51

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

Processo nº	10074.720587/2015-51
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3401-003.967 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	31 de agosto de 2017
Matéria	ADUANA - MULTAS DIVERSAS
Recorrente	INDÚSTRIA DE COSMÉTICOS CARVALHO LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 04/01/2011 a 25/02/2011

OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE DE MERCADORIA IMPORTADA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. 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.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário apresentado.

Fenelon Moscoso de Almeida – Presidente Substituto

Robson José Bayerl – Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Participou do julgamento, ainda, em substituição ao Conselheiro Rosaldo Trevisan, o Conselheiro suplente Cleber Magalhães.

Relatório

Trata-se de auto de infração para exigência da multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, em razão da cessão de nome e documentário fiscal para acobertamento dos reais intervenientes e/ou beneficiários nas operações de importação.

Narra a fiscalização que o autuado (doravante CARVALHO) agiu como interveniente das pessoas jurídicas PUIG Brasil Comercializadora de Perfumes S/A (doravante PUIG) e MRA Cosméticos Ltda., sem identificação nas declarações de importação registradas por Ind. e Com. Quimetal S/A (doravante QUIMETAL), sob encomenda daquela primeira empresa.

O relatório destaca que a contabilidade e os dados bancários da CARVALHO não revelaram irregularidades entre esta e a PUIG e MRA, bem assim, que todos os envolvidos são empresas existentes de fato, localizadas em instalações adequadas às suas operações.

As importações envolvem perfumes diversos de marcas conhecidas internacionalmente (Burberry, Bulgari, Hèrmes, Valentino, Carolina Herrera, Paco Rabanne, Nina Ricci, dentre outras), mobiliário próprio para este tipo de produto e materiais promocionais, asseverando a fiscalização que tanto a PUIG quanto a MRA não possuem habilitação para operar no comércio exterior.

O relatório discorre sobre a importação por conta e ordem e a encomendante predeterminado.

As razões de autuação em relação às operações com a PUIG são as seguintes:

- Que a PUIG tem por controladora (99,97%) a empresa espanhola Antonio Puig S/A, que é a titular do direito de comercialização mundial das marcas importadas e também a exportadora destes produtos à CARVALHO;

- que os produtos já vêm acabados e embalados do exterior, cabendo à CARVALHO apenas a etiquetagem/selagem e a recolocação do plástico celofane, o que não revelaria operação de industrialização, nos termos do art. 6º, § 2º do RIPI/10;

- intimada, CARVALHO informou que as atividades relacionadas à PUIG, com a mercadoria já nacionalizada, consiste no registro do produto na ANVISA, retirada do celofane original, etiquetagem com as informações em língua portuguesa, aposição do selo de originalidade do produto, "celofanização" e embalagem em caixas de transporte;

- que todos os produtos importados, de empresas do grupo Antonio Puig S/A, são destinados à PUIG (Brasil);

- que os produtos são importados pelo Espírito Santo, em seguida, enviados à CARVALHO, no Rio de Janeiro, para realização das atividades sob sua responsabilidade, e, após, reenviados ao Espírito Santo, para a PUIG, de onde são distribuídas aos revendedores em território brasileiro;

- que existem contratos de distribuição e fornecimento firmados entre CARVALHO, PUIG e Antonio Puig S/A;

- que, no contrato de fornecimento, entre CARVALHO e Antonio Puig S/A, a definição do preço de venda (custo de importação mais o serviço de "celofanização") cabe a esta última, não tendo a primeira nenhum poder sobre sua determinação;

- que existe contrato de compra e venda entre QUIMETAL, CARVALHO e Antonio Puig S/A, onde esta última empresa detém amplos poderes perante os demais contratantes; e,

- que o contrato firmado entre CARVALHO e Antonio Puig S/A impõe que a primeira somente possa fornecer os produtos importados aos compradores autorizados pelo segundo, no caso, PUIG (Brasil).

Relativamente à MRA, são os seguintes os fundamentos expendidos:

- Que as operações de importação, ao longo de 2011, envolveram, como importadoras, a Eximbiz Coml. Internacional e QUIMETAL, e, como encomendantes, Viva Cosméticos (doravante VIVA) e CARVALHO, respectivamente;

- que, tanto a VIVA como a CARVALHO, possuem como sócia majoritária a Srª Ivanilza Carvalho Martins, sendo que esta última empresa, em 2008, recebeu parte dos ativos daqueloutra e um aumento de capital em decorrência de sua cisão parcial;

- que a análise sequencial das operações de importação revela que CARVALHO sucedeu a VIVA em relação aos negócios com a MRA;

- que a MRA indicava à VIVA de quem compraria as mercadorias e as respectivas quantidades, caracterizando uma compra por encomenda;

- que, mesmo intimadas, CARVALHO e MRA se esquivaram de fornecer os contratos relacionados aos produtos envolvidos nas operações (Bulgari, Salvador Dali e Hèrmes);

- que a MRA foi a destinatária de todos os produtos importados diretamente dos proprietários das marcas, pela CARVALHO, referentes à Bulgari, Salvador Dali e Hèrmes;

- que o *modus operandi* é o mesmo adotado pela CARVALHO/PUIG;

- que as mercadorias são vendidas à MRA em até três dias da data do desembaraço pela QUIMETAL; e,

- que, além dos contratos já citados, outros contratos de fornecimento foram requisitados e não apresentados, bem assim, o Livro Registro da Produção e do Estoque ou, ainda, controle alternativo.

Prossegue a fiscalização aduzindo que a autuada apresentou um laudo técnico que descreve os procedimentos adotados nas operações envolvidas, além de asseverar que possui instalações industriais adequadas à realização das atividades e fabricação de produtos cosméticos, reconhecendo as autoridades fiscais que a autuada efetua operações de industrialização, não, porém, quanto às operações com a PUIG e MRA.

Ante o quadro estampado, entendeu a autuante que PUIG e MRA sabiam que estavam encomendando produtos importados por CARVALHO, sem providenciar a habilitação a operar no comércio exterior e tampouco apresentar requerimento à RFB postulando vinculação à CARVALHO e QUIMETAL; que permaneceram ocultas no processo de importação, deixando transparecer que CARVALHO era a real encomendante da mercadoria; que PUIG e MRA beneficiaram-se da ocultação, ao perderem a condição de contribuinte do IPI, por equiparação a estabelecimento industrial; que PUIG é vinculada ao fornecedor estrangeiro, nas operações que lhe diz respeito, o que teria lhe propiciado a fuga da legislação de preço de transferência e valoração aduaneira; e, que a QUIMETAL não tinha conhecimento que CARVALHO não era o real encomendante da mercadoria importada, não sendo responsável pela infração em comento.

Em impugnação o recorrente defendeu a lisura dos negócios, asseverando que a escolha do modelo obedece a interesses empresariais e logísticos dos envolvidos, PUIG e MRA, que preferem terceirizar as operações de importação e embalagem, o que levou à sua contratação; que os produtos importados não estão prontos para comercialização, necessitando de adequação às normas próprias estabelecidas pela ANVISA, cuidando-se de produtos acabados, mas inaptos à comercialização, semi-acabados e insumos; que realiza o controle de qualidade e a manipulação industrial; que não há fraude ou qualquer tipo de ocultação nas operações de importação; que inexiste infração catalogada como "interposição fraudulenta do encomendante"; que o auto de infração é nulo por vício no procedimento fiscal, ante a insuficiência probatória, mormente pelo fato da fiscalização nunca ter comparecido ao seu estabelecimento e averiguar suas atividades; que todos os procedimentos realizados foram amplamente expostos, como atesta correspondência de 30/06/2015; que os produtos são submetidos a várias etapas produtivas antes de serem entregues aos clientes (PUIG e MRA); e, que não houve qualquer análise de conteúdo do laudo técnico apresentado.

No mérito, alegou ausência dos requisitos para aplicação da multa inflingida, ao passo que não restou provada a interposição fraudulenta, a simulação ou o acobertamento do real importador; que a fiscalização reconheceu a inexistência de irregularidade nas operações de importação; que a autuação criou a figura *sui generis* da interposição fraudulenta do encomendante; que não restou provado, nos autos, que as operações seriam ilegítimas ou que as negociações internacionais foram conduzidas por PUIG e MRA, ou, ainda, que não possuísse capacidade econômica e financeira para realização das importações; que a jurisprudência do CARF já reconheceu que, ausentes tais requisitos, não há fundamento para aplicação da multa do art. 33 da Lei nº 11.488/07; que as operações comerciais possuem legitimidade econômico-jurídica; que a autuada possui instalações industriais próprias e conta com cerca de 700 (setecentos) empregados para realização de suas atividades; que a manipulação de produtos cosméticos é fiscalizada pela ANVISA e que atende as exigências desse órgão para funcionamento; que, distintamente do que afirmado pela autuação, realiza operações de industrialização, como atesta o laudo técnico aviado, ao listar 14 procedimentos tipicamente industriais, dentre eles, exemplificativamente, limpeza e higienização da área de produção, controle de qualidade, abertura de embalagens, encartuchamento, etiquetagem,

selagem, celofanização e embalagem; que o deslocamento dos produtos entre o Espírito Santo e o Rio de Janeiro tem um propósito empresarial, não representando uma burla à fiscalização; que o vínculo societário entre o fornecedor/adquirente é normal no ramo cosmético, em função dos direito de marca e exclusividade de distribuição, o que, inclusive, justifica a venda apenas às empresas PUIG e MRA; que a falta de poderes decisórios relevantes, no contrato de importação/venda no mercado interno, não é indicativo de fraude, justamente pelas especificidades do setor; que a simulação de negócios exige prova de sua ocorrência, nos termos do art. 167 do Código Civil, não meros indícios; que a análise dos contratos firmados pela recorrente não revela qualquer ilicitude ou irregularidade; que não foram firmados contratos para importação com a MRA, daí porque não apresentados à fiscalização, assim como não existem contratos firmados com o exportador estrangeiro, sendo que o único contrato existente, para fabricação dos produtos que menciona, foi entregue; que não houve omissão deliberada de qualquer contrato celebrado; e, que, mesmo demonstrada a correção dos negócios, mesmo que admissível alguma penalidade, não seria a multa lançada, por ausência do elemento fraudulento.

A DRJ Florianópolis/SC manteve o lançamento:

> *"MULTA POR CESSÃO DE NOME. CABIMENTO.*
>
> *Cabe a aplicação da multa prevista no ati. 33 da Lei n.0 11.488/2007 à pessoa jurídica que cede seu nome para realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários da operação de importação.*
>
> *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."*

O recurso voluntário, com alguma variação, repetiu os argumentos da impugnação, destacando sinteticamente, a ausência de questionamento quanto à capacidade financeira dos intervenientes; a existência de fato e a capacidade operacional da recorrente; nulidade da decisão recorrida, por lastrear-se em presunções; nulidade do lançamento por vício no procedimento fiscal; improcedência das razões deduzidas no julgado recorrido; inaplicabilidade da multa; ausência de ocultação de parte nas operações de comércio exterior; ausência de fraude, simulação ou interposição fraudulenta; improcedência da alegação de simples repasse de mercadoria e não caracterização de industrialização; existência de laudo emitido pelo Instituto Nacional de Tecnologia – INT e sua vinculação no processo administrativo; ausência de ilicitude no fato de PUIG e Antonio Puig S/A pertencerem ao mesmo grupo econômico; adequação dos contratos firmados pelas partes; que não houve descumprimento das regras de preço de transferência, valoração aduaneira ou da legislação do IPI; as importações obedeceram as regras de importação por encomenda; ausência de interposição e descabimento da multa prevista no art. 711 do Regulamento Aduaneiro.

É o relatório.

Voto

O recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Inicialmente, registro algumas situações de fato e de direito que servirão de parâmetro ao exame de mérito do lançamento.

Nesse sentido, segundo o termo de constatação lavrado, as apurações se concentraram em 03 (três) vertentes: i) verificação da existência de fato das empresas; ii) verificação das origens, disponibilidades e transferências dos recursos utilizados nas operações; e, iii) a condição de real adquirente.

Em relação aos dois primeiros itens, a fiscalização asseverou que a investigação pautou-se na contabilidade e extratos bancários e, nada obstante a apresentação dos documentos, inclusive extratos bancários originais, não houve detida apuração porque não foram apontadas irregularidades no dossiê da pessoa jurídica, além do que, eventuais fiscalizações a respeito deveriam ser empreendidas pela unidade jurisdicionante da importadora QUIMETAL. Quanto à existência de fato, a partir dos documentos apresentados e consultas à rede mundial de computadores, concluiu-se pela existência física dos estabelecimentos das pessoas jurídicas envolvidas.

Então, não há acusação de ausência de capacidade econômico financeira ou inexistência de fato da autuada e demais intervenientes, pelo que, a única imputação reside na descaracterização da condição de real adquirente da mercadoria.

Outro ponto merecedor de destaque é que não há, nos autos, qualquer afirmação, ilação ou prova de que as empresas PUIG (Brasil) e MRA 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.

Não se questiona o trânsito físico das mercadorias entre os estabelecimentos da QUIMETAL, no Espírito Santo; na CARVALHO, no Rio de Janeiro; e, por fim, da PUIG (Brasil) e MRA, ambas no Espírito Santo.

Não se põe em dúvida, também, a realização de atividades fabris pela CARVALHO, ora recorrente, como previstas em contrato, consistentes, no mínimo, na selagem, etiquetagem e "celofanização" dos perfumes importados.

Nesse ponto, abro um parêntese para, rebatendo a defesa, esclarecer que essas atividades realizadas pela autuada, a partir do exame dos laudos juntados, bem assim, pelo cotejo entre os produtos discriminados nas declarações de importação e nas notas fiscais de saída, 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.

Como destacado pela fiscalização, ainda que se reconheça que a autuada possui um complexo industrial capaz de manipular fórmulas cosméticas e efetivamente produza certas marcas, os produtos objeto deste auto de infração, em sua integralidade, não passaram por qualquer tipo de manipulação de seu conteúdo "intrafrasco", mas tão-somente de

suas embalagens, como é possível verificar das planilhas de correlação (DI x NF Saída) de efls. 876/974.

Nessas planilhas, há clara demonstração que os produtos importados vinham em embalagens destinadas à venda a retalho (30 ml., 50 ml., 60 ml., 75 ml., 80ml., 100 ml., etc.) e assim foram faturadas, quando de sua saída, nesses mesmos recipientes.

Então, pelo que se extrai do laudo técnico apresentado às efls. 1.681/1.722, corroborado pelo Relatório Técnico nº 000.918/15, do Instituto Nacional de Tecnologia – INT (efls. 2.531/2.573), relativamente aos produtos importados, tratar-se-iam de mercadorias semiacabadas, não aptas, no estado em que se encontram, à comercialização, cabendo à autuada duas espécies de "industrialização", a saber: perfumes recebidos em frascos completamente desembalados, envoltos apenas em cápsulas, como se observa da foto de efl. 1.701/1.702, a que o laudo atribui a "operação industrial" de montagem; e, ii) perfumes já embalados (embalagem de apresentação) prontos para comercialização, mas que, por exigência da legislação da ANVISA, necessitam ser retirados dessas embalagens, etiquetados com informações em português, aplicação de selo de controle/autenticidade e "celofanização", conforme efls. 1.707/1.709, a que o laudo enquadra como reacondicionamento.

Estabelece o Decreto nº 7.212/10, que regulamenta o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, em seu art. 4º, quanto às operações citadas, que **montagem** é a operação que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal, e **reacondicionamento**, a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria.

Transplantando os conceitos da legislação do IPI para industrialização às atividades exercidas, contempladas neste lançamento, infere-se que, onde o laudo técnico qualifica como "montagem", ocorre **acondicionamento**, pelo encartuchamento das cápsulas de perfumes/desodorantes nas embalagens de apresentação, enquanto que na atividade denominada "reacondicionamento", inexiste industrialização, pois a simples retirada do plástico celofane, para etiquetagem e selagem, com posterior recolocação, não configura a operação industrial, porquanto este plástico (celofane) não é a embalagem, mas simples envoltório sem qualquer função de acondicionamento, a não ser a conservação da aparência da embalagem, melhorando a sua apresentação.

Por pertinente, o controle de qualidade, ainda que de extrema relevância na atividade empresarial moderna, não caracteriza qualquer operação de industrialização descrita no Regulamento do Imposto sobre Produto Industrializado – RIPI.

Entretanto, ainda que haja apenas um parcial reconhecimento de realização de operação industrial, nos moldes da legislação de regência do IPI, é irrefutável que a autuada, sob o ponto de vista exclusivamente econômico, realiza operações fabris.

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.

Concernente aos demais materiais importados – mobiliário material promocional – (efls. 975/984), com mais razão ainda inexiste industrialização, eis que a

atividade se limita a fracioná-los e, na melhor das hipóteses, acomodá-los em embalagem para transporte, não havendo especificação clara sobre os procedimentos executados nestes produtos.

Feitas as colocações iniciais passo ao exame recursal.

Respeitante à primeira preliminar argüida, a bem da verdade, uma premissa fática, já pontuei no preâmbulo do voto e volto a fazê-lo: é de se reconhecer que não houve questionamento algum em relação à capacidade financeira da importadora direta (QUIMETAL) e da encomendante (CARVALHO – autuada) nas operações realizadas, bem assim, existência de fato e a capacidade operacional desta última.

Em seguida, invertendo a ordem de enfrentamento das questões, tocante à nulidade do lançamento por vício na fiscalização, devido, basicamente, ao fato que o AFRFB não compareceu ao estabelecimento da autuada para aferir as atividades por ela executadas nas operações com produtos importados, tem-se que o procedimento fiscal é eminentemente inquisitivo e, nessa condição, não sujeito ao contraditório ou ampla defesa, ainda que interessante franquear oportunidade de manifestação ao fiscalizado, de maneira que, entendendo as autoridades responsáveis pela condução dos trabalho a desnecessidade das verificações sugeridas pelo sujeito passivo, não estão obrigadas a observá-las, porque a fiscalização é atividade administrativa unilateral, não havendo que se falar em defeito que inquine a autuação de nulidade.

Quanto à invalidade da decisão recorrida, por lastrear-se em presunções para manutenção do auto de infração, também não a vislumbro, ao passo que os julgadores de primeira instância administrativa, a partir dos dados disponíveis no processo, como a vinculação societária entre exportador estrangeiro e distribuidor nacional e o regime de exclusividade na comercialização dos produtos importados, dessumiu a ocultação do real beneficiário das importações, não havendo qualquer falha nesse raciocínio. No entanto, se os elementos constantes dos autos são suficientes a embasar essa conclusão é discussão que não envolve nulidade/validade da decisão, enquanto ato administrativo, mas sim a procedência/improcedência dos seus argumentos pela manutenção do lançamento.

No mérito, principia o recorrente por alegar o descabimento da multa imposta, em função da regularidade das operações, não havendo qualquer indício de fraude ou ilicitude a configurar conduta infracional tipificada.

Da análise dos elementos coligidos aos autos, infiro que assiste razão ao recorrente, pelos razões que passo a expor.

Como acentuado na exposição prefacial, a acusação fiscal se assentou 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 da autuada, sua capacidade operacional e econômico-financeira, a realização de atividades fabris como encomendante dos produtos importados, 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 desembaraço 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 prefalada interposição, se a autuada (CARVALHO) não possuísse qualquer autorização para realização das importações.

Nesse ponto, 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 autuada (CARVALHO) concertando a realização das operações de importação e os serviços de preparação dos produtos, antes da entrega ao distribuidor exclusivo.

Tocante a esse contrato, entre CARVALHO e Antonio Puig S/A, a fiscalização faz severas críticas aos seus termos, destacando que os prazos de nacionalização, especificações e quantidades a serem importadas são definidas pela interligada brasileira (PUIG Brasil), destinando-se exclusivamente a ela a venda do produto nacionalizado e que o preço de venda é definido pelo exportador, não pela autuada, o que demonstraria a qualidade de mera prestadora de serviços da autuada, pertencendo as mercadorias, de fato, à PUIG Brasil.

As supostas disparidades deste contrato, em meu entender, não conduzem à cessão fraudulenta do nome para realização de operações de importação, pois, como aduzido, não se provou antecipação de recursos pela PUIG (Brasil) à autuada, ausência de propósito negocial do contrato firmado 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 autuada, 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.

Não existe norma comercial, tributária ou de outra natureza que obrigue PUIG (Brasil) a importar e preparar para consumo os produtos que distribui, simplesmente porque é coligada com a empresa exportadora estrangeira e detém a exclusividade de comercialização no país.

Quanto à MRA, não foi juntado documento algum, tampouco informação, que esta pessoa jurídica seja representante exclusiva, no país, dos produtos importados a ela endereçados, revelando-se mera conjectura, a partir da praxe comercial desse ramo de atividade.

A fiscalização pressupõe a exclusividade e existência de contratos de distribuição e passa a exigir sua apresentação, ao que, tanto a autuada (CARVALHO) quanto MRA, afirmam sua inexistência, passando a autoridade fiscal a presumir sua propositada ocultação, por entender que esses ajustes demonstrariam a interposição fraudulenta em prejuízo das alegações dos envolvidos.

Por outro lado, soa ilógica a alegação de exclusividade, que, acaso ocorrente, não permitiria que a importação fosse efetivada pela autuada sem o consentimento do suposto distribuidor brasileiro (MRA), em função da "praxe comercial desse ramo", eis que, partindo da mesma lógica da autuação – a verossimilhança –, se houvesse um distribuidor exclusivo e

um contrato de fornecimento, fatalmente estaria nele previsto que a autuada teria autorização para realizar a operação, como ocorrido no contrato entre a autuada e Antonio Puig S/A.

A meu sentir, o fato de não ser apresentado qualquer contrato entre MRA ou CARVALHO com os exportadores estrangeiros, exceção àquele firmado entre ambas, não é relevante para o deslinde do caso, pois, tal qual os instrumentos apresentados, não apontariam cabalmente para qualquer cessão de nome, a não ser por presunção.

Demais disso, a prova do fato é ônus de quem acusa, no caso a fiscalização, que deveria provar a existência dos contratos exigidos e da exclusividade, ainda que sua obtenção exigisse a cooperação das exportadoras estrangeiras, não bastando simples alegações de verossimilhança ou o fato de apenas os envolvidos terem importado os cosméticos das marcas.

Da mesma forma, não apresenta relevância para caracterizar cessão de nome o fato de MRA utilizar, ao longo de 2011, duas empresas coligadas para efetuar as importações, *in casu*, a CARVALHO e a VIVA Cosméticos.

Por fim, a afirmação que a autuada (CARVALHO), nas operações envolvendo PUIG e MRA, não é encomendante, industrial ou revendedor, "*mas sim o de mero ocultador do verdadeiro sujeito passivo/real adquirente/encomendante"* acaba por ser contraditória ante outras afirmações da fiscalização, ao reconhecer que a capacidade econômico financeira da autuada não apresenta irregularidade, que realiza determinadas operações fabris antes da entrega dos produtos e que a movimentação da mercadoria entres os estabelecimento é real e não simulada.

Como não bastasse e já enfadonhamente repetido, não está demonstrado nos autos, sequer sugerido, que não fossem os importadores (autuada/QUIMETAL) quem encabeçavam as negociações de importação ou que houvesse antecipação de numerário para realização dessas operações importação, bem assim, que o recebimento pela venda dos produtos, acrescido da prestação de serviços, não ocorresse em contrapartida da respectiva emssão da nota fiscal de venda.

Noutra linha argumentativa, a autoridade autuante faz uma explanação acerca das espécies de importação terceirizadas, admitidas pelas normas legais – importação por conta e ordem e a encomendante predeterminado –, destacando o seguinte:

> *"Atualmente, duas formas de terceirização das operações de comércio exterior são reconhecidas e regulamentadas pela Secretaria da Receita Federal (SRF),* ***a importação por conta e ordem*** *e* ***a importação por encomenda*** *.*
>
> *·* ***- na 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.*
>
> *·* ***- na 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.*
>
> *No caso da importação ser realizada com recursos do importador, o terceiro será denominado encomendante. No caso da importação ser realizada com recursos do terceiro, este será chamado adquirente. São institutos e nomes distintos, mas que geram as mesmas implicações, pois, em ambas as formas,* ***aquele que solicita uma importação será tratado praticamente como se ele mesmo a tivesse realizado, sofrendo equiparações e imputações de responsabilidade.****"*

As operações autuadas são classificadas na modalidade por encomenda (importação a encomendante predeterminado), porém, aponta a fiscalização como reais encomendantes as pessoas jurídicas PUIG Brasil e MRA e não a autuada e QUIMETAL, importadores de direito, em que pese partir da premissa que as importações foram realizadas com recursos próprios destes últimos.

A partir dessa premissa, conclui que houve ocultação dos reais "encomendantes" e, conseqüentemente, a indevida cessão de nome e documentário fiscal a sujeitar a penalidade do art. 33 da Lei nº 11.488/07.

Essa ocultação, sob a ótica fiscal, teria propiciado a quebra da cadeia de IPI, a fuga da legislação de preço de transferência e valoração aduaneira, em vista do malsinado vínculo societário entre empresas envolvidas em parte das operações (Antônio Puig S/A e PUIG Brasil), cristalizando-se a ocultação apenas pela adoção da logística de importação, *verbis*:

> *"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, buscas e 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.*
>
> *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 licito ao agente fiscal presumir a existência de um sujeito oculto*** *que*

> *supostamente financiaria 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**. É exatamente essa logística da importação que será analisada no tópico seguinte, onde examinaremos a relação de fato existente entre a Cosméticos Carvalho e a empresa PUIG Brasil."*

Mais uma vez, o autuante indicou 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, já foi exaustivamente dito que não há prova de antecipação de numerário, reconhecendo a fiscalização, *a priori*, a ausência de irregularidades na origem dos recursos, e também não se questionou a integral realização das operações, inclusive pedidos aos fornecedores estrangeiros, por parte da autuada.

Então, não estando presentes essas situações, cumpria à fiscalização carrear aos autos outros elementos probatórios que demonstrassem a ilicitude fiscal das importações, a refletir indigitada ocultação.

A esse respeito, a única alegação sensível atrelou-se à vinculação societária entre a PUIG (Brasil), distribuidor, e Antonio Puig S/A exportador.

Contudo, como já asseverado, a intermediação entre exportador, autuada e distribuidor está assentada em contrato, onde a autuada se comprometeu a realizar as importações e preparar o produto para comercialização, cabendo ao distribuidor pura e simplesmente a remessa dos produtos ao varejo.

O fato de o contrato prever cláusulas que retiram da autuada o direito de estabelecer preços e 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, seja pelo desvio da condição de contribuinte equiparado do IPI, com vistas à inobservância do valor mínimo tributável, ou mesmo à valoração aduaneira, 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 própria decisão recorrida reconhece a liberdade do modelo de negócios entre os particulares:

> *"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."*

No entanto, a par de admitir a liberdade negocial, condiciona seu exercício à identificação dos envolvidos perante o Fisco, mas não descreve como essa situação, no caso dos autos, deve ser indicada junto à RFB, ou mesmo, qual o fundamento legal ou normativo para tal proceder, eis que a acusação aponta a ocultação do "encomendante do encomendante".

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.

Em outra passagem, a decisão reclamada desenvolve um raciocínio análogo à autoridade lançadora, tentando justificar a autuação por presunção ou hipótese:

> *"A impugnante insiste na argumentação de que as operações comerciais realizadas entre as empresas não só são legais como é prática regular no setor de cosméticos que determinadas marcas sejam vendidas exclusivamente para determinados distribuidores.*

> *De fato, do ponto de vista comercial, estas operações podem ser legais e até previsível que, por se tratarem de marcas conhecidas internacionalmente e por garantia de suas autenticidades, sejam comercializadas dentro de um controle mais rígido por parte dos detentores das marcas ao autorizar a venda por empresas específicas.*
>
> *No entanto, a análise que se faz nos autos é do ponto de vista das operações de comércio exterior que possuem normas a serem obedecidas pelos interessados e* ***é dever da fiscalização aduaneira detectar possíveis cometimentos de infrações****, evitando lesões ao interesse público.*
>
> *E é sob esta análise que emerge dos fatos aqui apresentados que,* ***ainda que possa parecer legal a atividade comercial empreendida pelas empresas citadas, percebe-se que existe uma conexão por interesse em comum entre os envolvidos no negócio****: sempre os mesmos exportadores, a Cosméticos Carvalho (e anteriormente também pela Viva) revende os perfumes importados somente para PUIG Brasil e MRA, que, por sua vez, somente estas é que podem vendê-los no mercado interno."*
> (destacado)

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.

No mesmo voto, há outro excerto que denota a tênue distinção que se pretende fazer, acerca da regularidade ou não do negócio, para manutenção do lançamento:

> *"Ora, não se está questionando a validade comercial de tais cláusulas. Mas através delas se constata que a relação comercial existente entre estas empresas é, de fato, uma contratação de encomenda de mercadorias associada, em alguns casos, a algum serviço prestado, como a colocação de etiquetas.* ***Não fosse o caso de serem mercadorias importadas, este negócio, provavelmente, não teria nada de irregular****. Inclusive o fato de empresas detentoras de marcas controlarem a venda de seus produtos, criando, inclusive, obrigações para seus revendedores, com o fito de preservar a qualidade e o nome da marca.*
>
> ***Mas se tratando de mercadorias importadas, a encomenda assume relevância, impondo controle aduaneiro sobre as mesmas para verificação do cumprimento das normas***

> ***estabelecidas, com a finalidade, como já dito, de coibir lesões ao interesse público***.
>
> *E o que se vê de toda esta operação é que, na verdade, trata-se de encomenda por parte da empresa Puig Brasil de mercadorias importadas que somente ela pode revender, utilizando a Cosméticos Carvalho como intermediária neste negócio. E ainda que tais mercadorias sofressem qualquer alteração que justificassem sua entrada na Cosméticos Carvalho, esta 'passagem', na forma como estabelecido nos contratos, não lhe dá a condição de real proprietária das mercadorias, não possuindo liberdade para negociá-la nem em valor, quantidade ou compradores.*
>
> *(...)*
>
> *Com relação à empresa adquirente MRA, a fiscalização informa que obteve apenas o contrato firmado com a empresa Compania 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."* (destacado)

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, tanto com PUIG (Brasil) como MRA; as atividades contratadas foram efetivamente realizadas; não houve antecipação de numerário, possuindo a autuada 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, o que se infere pelas seguintes passagens do relatório de autuação:

> *"Conforme será detalhado neste Relatório, a autuada foi contratada pela PUIG Brasil tão somente para acobertar a relação comercial existente entre esta empresa, real importadora, sediada no Brasil, e Antonio Puig S/A. (exportadora, sediada na Espanha, e controladora da PUIG Brasil); visando ocultar das autoridades nacionais a cadeia de comando das operações comerciais, a condição da PUIG Brasil de responsável pela operação de importação e de contribuinte do IPI e o vínculo existente entre o comprador (PUIG Brasil) e o vendedor (sua controladora Antonio Puig S/A).*
>
> *No caso da MRA, a autuada foi contratada para ocultar das autoridades nacionais a condição de responsável pela operação de importação e de contribuinte do IPI da empresa MRA e as relações comerciais existentes entre a MRA e as exportadoras BULGARI CORPORATION OF AMERICA, COFINLUXE S.A. E HERMES PARFUMS.*
>
> *(...)*
>
> *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.*
>
> *(...)*
>
> *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 Puig Brasil - filial 0005, sediada no Espírito Santo,* ***é a destinatária de todas as mercadorias vendidas à Puig Brasil pela empresa Cosméticos Carvalho.***
>
> *Vale destacar a proximidade da data de constituição da referida Puig Brasil - filial 0005* ***(03/03/2010****) com a data da assinatura do Contrato de Fornecimento celebrado entre Puig Brasil e Cosméticos Carvalho, com a anuência de Antonio Puig S/A34 -* ***22/02/2010****, indicando que a constituição de uma filial em município diverso da Cosméticos Carvalho não teria sido feita de forma aleatória, mas, sim, planejada com base nesta interpretação distorcida da legislação do IPI.*
>
> *(...)*
>
> *A justificativa para o trajeto custoso dessas mercadorias era, simplesmente, ocultar das autoridades nacionais a condição de encomendante da PUIG Brasil e, desta forma, desonerá-la das obrigações relativas ao IPI e ao IRPJ no que tange aos preços de transferência.*
>
> *(...)"* (destacado)

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.

Robson José Bayerl