



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10074.721784/2014-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3001-002.524 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 12 de abril de 2024
Recorrente TEM TUDO DE BOM SERVICOS VIRTUAIS LTDA (BRASALES COMÉRCIO EXTERIOR LTDA)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 04/09/2012, 23/11/2012

LIMITES DO LITÍGIO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

A fase contenciosa do procedimento administrativo fiscal somente se instaura em face de impugnação ou manifestação de inconformidade que tragam, de maneira expressa, as matérias contestadas, explicitando os fundamentos de fato e de direito, de modo que os argumentos submetidos à primeira instância é que determinarão os limites da lide. Nesse contexto, ressalvadas as matérias de ordem pública, ocorre a preclusão em relação às demais, quando não suscitadas em impugnação.

AUTO DE INFRAÇÃO. ADEQUADA DESCRIÇÃO DOS FATOS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

O auto de infração que traz descrição suficientemente clara e completa dos fatos que ensejaram a autuação, indicando os fundamentos jurídicos, a disposição legal infringida, a penalidade aplicável e a qualificação do autuado atende aos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, não havendo que se cogitar de cerceamento do direito de defesa e nulidade da autuação nesse caso.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 04/09/2012, 23/11/2012

OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA COMPROVADA. ÔNUS DA PROVA.

Nas autuações referentes à ocultação de terceiros que não se alicerçam na presunção estabelecida no § 2º do art. 23 Decreto-Lei nº 1.455/1976, é do Fisco o ônus probatório da ocorrência de fraude ou simulação (inclusive a interposição fraudulenta). Não tendo sido carreados nos autos elementos suficientes à demonstração da infração, a autuação deverá ser cancelada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer da alegação de impossibilidade de cumulação da multa estabelecida pelo art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 com a multa prevista no caput do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, bem como da alegação de mera prestação inexata de informação, sujeita à aplicação da multa de que trata o art. 711, III, do Regulamento Aduaneiro, dada à preclusão temporal para arguição dessas matérias. Na parte conhecida, em rejeitar as preliminares de cerceamento do direito de defesa, de uso inadequado de prova emprestada, de ausência de descrição específica das irregularidades e de nulidade do mandado de procedimento fiscal, e, no mérito, em dar provimento ao recurso, para afastar a exigência da multa objeto destes autos.

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aniello Miranda Aufiero Junior (suplente convocado(a)), Bruno Minoru Takii, Francisca Elizabeth Barreto, Laura Baptista Borges, Wilson Antônio de Souza Côrrea, João José Schini Norbiato (Presidente).

Relatório

Por economia processual e, sobretudo, por bem sintetizar os eventos processuais até a apresentação das impugnações, reproduzo a seguir o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09:

Trata o processo de impugnação do crédito tributário constituído por meio do **Auto de Infração de fls. 03 a 34**, que exige recolhimento de **R\$ 69.166,02 de multa equivalente ao valor aduaneiro de mercadorias sujeitas a perdimento e não localizadas**, em razão de ter sido apurado que a empresa **Brasales Comércio Exterior Ltda, doravante denominada BRASALES**, teria efetuado **operações de comércio exterior em nome próprio, com recursos de terceiros, os quais ficaram ocultos, caracterizando a infração de interposição fraudulenta**. O presente processo é referente às importações onde foi identificado que a **real adquirente seria a empresa Tem Tudo de Bom Bazar e Presentes Ltda – ME, doravante denominada TEM TUDO**. A autuação foi efetuada em nome da **TEM TUDO e a empresa BRASALES foi colocada no polo passivo como responsável solidária, fl. 296**.

Consta do **Relatório da fiscalização de fls. 09 a 34**, parte integrante do auto de infração, que, **após ser identificado que a empresa BRASALES efetuava importações ocultando os reais beneficiários das operações, foi lavrado auto de infração (PAF nº 11762.720054/2014-01) para a constituição do crédito tributário decorrente da aplicação da sanção prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007**. A origem da fiscalização foi a constatação, pelo Serviço de Pesquisa e Seleção Aduaneira da Inspeção da Receita Federal do Rio de Janeiro, que a **BRASALES efetuava importações com características típicas de operações comerciais onde ocorre a interposição de terceiros (diminuto intervalo de tempo entre o desembaraço aduaneiro da mercadoria importada e a emissão da NF-e de Saída para essa mesma mercadoria; incompatibilidade entre os valores declarados de receita bruta e os valores importados pela empresa com o seu capital social)**, tendo sido emitido o **MPF nº 0715400-2013-00211-0** para fiscalização especial nos termos da **IN SRF nº 228/2002**. Essa ação fiscal concluiu que a **BRASALES não comprovou da origem dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior, tendo sido a interposição fraudulenta também comprovada através da verificação da logística**

das operações de importação, a qual apurou que as mercadorias seriam importadas para atender demandas prévias de seus clientes, entre esses, a empresa TEM TUDO, objeto da presente ação fiscal. Naquela ação fiscal, conforme Relatório de Ação Fiscal anexado (DOC 9), foi ainda constatado o recebimento de adiantamentos, sem indicação na DI que se tratava de uma importação por conta e ordem ou encomenda, tendo sido efetuada a representação fiscal para fins de inaptidão de seu CNPJ.

No relato do histórico da fiscalização efetuada, consta que, em 26/09/2013, a empresa TEM TUDO recebeu Termo de Intimação, amparado pelo MPF n.º 0715400-2013-00267-6, solicitando diversos documentos e esclarecimentos. Em virtude do não atendimento da intimação, houve reintimação em 29/11/2013. Na resposta apresentada, a empresa informou que teria tomado conhecimento da oferta de produtos por meio de representante da BRASALES, Sr. Paulo, e que as negociações eram efetuadas por telefone ou em visita dos representantes à loja, tendo sido os pagamentos efetuados em espécie e atestados em recibos do vendedor. Informou ainda que todos os produtos adquiridos já teriam sido revendidos.

A fiscalização relata que foi apurado, na fiscalização anterior da BRASALES, a impossibilidade de identificar a origem dos recursos aplicados nas operações de comércio exterior, uma vez que não havia vinculação dos aportes financeiros aos montantes usados no fechamento do câmbio, tendo seus registros contábeis sido considerados imprestáveis, além de que a totalidade dos itens importados através de uma DI era integralmente vendido a uma empresa, em datas iguais ou muito próximas ao seu desembarço, em cujo dados era replicado código existente no campo "Dados Complementares" da DI que vinculariam o adquirente e seu pedido. Na DI cujas mercadorias foram integralmente vendidas a TEM TUDO no mesmo dia do desembarço foi constatado, no campo "Dados Complementares", menção de "NOSSA REFERÊNCIA" acompanhada de um número, o qual foi repetido de forma idêntica no campo "Dados Adicionais" da NF de saída, sob a denominação de "PROCESSO". Também é destacado que a empresa BRASALES não possui local para depósito dos artigos importados

Às fls. 35 a 223 foi juntada cópia dos documentos utilizados na preparação do lançamento.

A empresa TEM TUDO foi cientificada do auto de infração por via postal, em 04/12/2014 – fls. 294 e 295. Apresentou, em 30/12/2014, por intermédio de procurador – fl. 329, a impugnação de fls. 314 a 328, instruída com os documentos de fls. 329 a 337, acatada como tempestiva pelo órgão de origem – fl. 369.

Insurge-se contra a transposição de dados de fiscalização anterior na BRASALES, afirmando que não teria tido acesso a eles e que a falta de anexação de cópia integral dos procedimentos anteriormente instaurado violaria o art. 9º do Decreto n.º 70.235/1972. Salienta que nem mesmo cópias das DIs objeto do lançamento, dos documentos que a instruíram e das NF de entrada encontra-se nos autos, o que teria prejudicado o seu direito de defesa e ensejaria a nulidade do lançamento.

Sustenta que a autuação foi baseada em indícios e que não haveria nos autos provas da interposição fraudulenta suscitada pela fiscalização ou de negociação anterior à aquisição das mercadorias no exterior. Ressalta ser ônus do fisco tanto narrar de forma pormenorizada os fatos que teriam levado à conclusão de irregularidade nas importações, como de apresentar os documentos probatórios, e que a ausência desses requisitos ensejaria nulidade do lançamento e violaria o art. 10º do Decreto n.º 70.235/1972.

Afirma que o único elemento concreto do auto de infração seria a venda no mesmo dia ou no dia seguinte ao desembarço, mas que sequer teria como confirmá-las porque as respectivas DIs não foram acostadas aos autos, acrescentando que a venda

logo após o desembaraço é possibilitada pela existência de negociação durante o transporte internacional das mercadorias.

Alega não ser verdadeira a afirmação à fl. 25 acerca da existência de anotações “CLIENTES ou REFERÊNCIAS” nas DI, citando como exemplo as DI de fls. 220, 232, 238, 251, 255, 260, 273, 277 e 282, as quais apresentariam “Nossa referência” preenchida e “Sua Referência” em branco.

Suscita violação ao princípio da autonomia dos procedimentos fiscais e nulidade decorrente de uso inadequado de prova emprestada de outro procedimento fiscal, sem qualquer juízo crítico e sem juntar cópia aos autos.

Insiste que o lançamento estaria desacompanhado de provas da ocorrência do ilícito e que a ausência de juntada de documentos essenciais teria prejudicado o seu direito de defesa.

Enfatiza que a negociação com a BRASALES teria sido de aquisição de produtos no mercado interno e, assim, não possuiria qualquer documento referente às importações.

Cita jurisprudência administrativa para corroborar suas alegações.

Finaliza solicitando a nulidade ou improcedência do lançamento.

A empresa BRASALES foi cientificada do auto de infração por via postal, em 05/12/2014 – fls. 300 e 301. Apresentou, em 06/01/2015, por intermédio de procurador – fl. 356, a impugnação de fls. 339 a 351, instruída com os documentos de fls. 352 a 365, acatada como tempestiva pelo órgão de origem – fl. 369.

Afirma não ter havido qualquer ilegalidade nos negócios jurídicos realizados com a TEM TUDO.

Sustenta ter sofrido severa fiscalização com base no MPF nº 07154-2013-00211-0 e que conseguiu judicialmente a nulidade do procedimento especial instalado com base nele, processo nº 0051045-09.2013.4.01.340 em trâmite na Justiça Federal do DF. Argúi preliminar de nulidade decorrente de a motivação do presente processo ter sido o procedimento considerado nulo, reportando-se à teoria de frutos da árvore envenenada para afirmar que a existência de vício em uma prova contaminaria as demais que dela de se originaram.

Alega que seu modus operandi permitiria a transferência dos produtos para os adquirentes logo após o desembaraço, uma vez que negociaria a venda das mercadorias no mercado interno durante o tempo decorrido entre a aquisição no exterior e a chegada ao território nacional, acrescentando que a média de 60 dias de duração dessa etapa seria mais que suficiente para ofertar os produtos no mercado nacional e identificar potenciais compradores.

Enfatiza que teria realizado a importação com recursos próprios e assumido todo o risco da negociação, indo ao mercado interno buscar compradores que se interessassem em adquirir as mercadorias quando elas chegassem ao porto brasileiro, posteriormente à aquisição junto ao exportador.

Aduz que não haveria nos autos prova ou indício de que a TEM TUDO tivesse efetuado encomenda prévia à aquisição no exterior e que a fiscalização teria assumido que o momento de caracterização da encomenda seria o desembaraço das mercadorias no Brasil e não a compra das mercadorias no exterior.

No que tange à venda da integralidade de uma DI para o mesmo adquirente, afirma que seria sua estratégia comercial efetuar vendas de lotes fechados, com intuito de baratear o preço final da operação, uma vez que bens comprados em grandes quantidades seriam negociados por valores menores.

Salienta que seu administrador, em entrevista concedida à fiscalização, já havia esclarecido que a empresa só utilizava o depósito da EADI, pelo tempo médio de 5 a 10 dias, uma vez que esse período seria suficiente para a negociação em lotes fechados das mercadorias importadas.

Aduz não haver nos autos qualquer prova ou indício de que a TEM TUDO teria realizado encomenda prévia, ressaltando que a RFB deveria ter juntado provas de que as mercadorias foram encomendadas em momento anterior à sua compra no exterior.

Sustenta que a aquisição durante o transporte internacional justificaria a existência de códigos relacionados à venda para o potencial comprador em campo da DI, porque o registro só ocorreria quando da chegada da mercadoria no território nacional.

Afirma que, como o procedimento de fiscalização original na BRASALES teria sido considerado nulo, não haveria qualquer prova para embasar a alegação de interposição fraudulenta, acrescentando que sua contabilidade teria sido desconsiderada sem qualquer embasamento. Assim, caberia ao Fisco o ônus probatório da ocorrência de simulação e fraude, mas não constaria dos autos qualquer prova dessas condutas. Conseqüentemente, seria incabível a pena de perdimento decorrente de interposição fraudulenta de terceiros.

Cita jurisprudência administrativa para corroborar suas alegações.

Finaliza solicitando que seja acatada a preliminar de nulidade, em razão da existência de decisão judicial que tornou sem efeito o MPF que acobertou o procedimento originário da autuação, e, alternativamente, a improcedência do lançamento por inexistir nos autos prova de encomenda prévia à compra no exterior.

[grifo nosso]

Ao deliberar acerca das impugnações (acórdão n.º **109-008.398**, às fls. 371/395), a **4ª TURMA DA DRJ09**, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de nulidade, considerou improcedente a impugnação e manteve integralmente o lançamento. O acórdão do colegiado a quo recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

DATA DO FATO GERADOR: 04/09/2012, 23/11/2012

NULIDADE. AUSÊNCIA DE PRESSUPOSTOS.

É descabida a alegação de nulidade do lançamento de ofício, por não ter sido verificada qualquer das hipóteses que o invalidaria.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS. IMPORTAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA.

A ocultação do sujeito passivo da importação, inclusive por meio da interposição fraudulenta de terceiros, configura dano ao Erário, infração punível com perda de perdimento, que deve ser substituída pela multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria quando esta houver sido consumida, revendida, ou não localizada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado dessa decisão, o sujeito passivo TEM TUDO DE BOM BAZAR E PRESENTES LTDA – ME, doravante denominado apenas de “TEM TUDO DE BOM”, interpôs o recurso voluntário que consta às fls. 398/422, em que repisa, em suma, os argumentos levados à análise em primeira instância, distribuindo-os nos seguintes tópicos:

- AUSÊNCIA DE FRAUDE E, CONSEQUENTEMENTE, DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA;
- A PENALIDADE DE MULTA POR DECLARAÇÃO INEXATA;
- AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO ESPECÍFICA DAS IRREGULARIDADES SUPOSTAMENTE PRATICADAS NOS PROCESSOS DE IMPORTAÇÃO OBJETO DOS AUTOS;
- USO INADEQUADO DE PROVA EMPRESTADA E A IMPOSSIBILIDADE DE SE ADOTAR COMO VERDADE ABSOLUTA OS FATOS SUPOSTAMENTE APURADOS EM OUTRO PROCESSO ADMINISTRATIVO;
- CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. AUSÊNCIA DE JUNTADA DE DOCUMENTOS ESSENCIAIS AO DESLINDE DA CONTROVÉRSIA.

Por sua vez, o sujeito passivo solidário BRASALES COMÉRCIO EXTERIOR LTDA, o qual denominaremos simplesmente como “BRASALES” a partir de então, apresentou o recurso voluntário que fora juntado às fls. 438/452, em que também repete, em essência, as mesmas razões de impugnação, por meio dos seguintes tópicos:

- PRELIMINARMENTE – DUPLICIDADE DE MULTAS;
- PRELIMINARMENTE – A NULIDADE DO MPF n.º 07154-2013-00211-0;
- AS RAZÕES DE DEFESA.

Na medida em que os argumentos serão abordados com maiores minúcias no voto a seguir, não iremos aqui nos delongar a respeito.

Recebido o recurso, o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João José Schini Norbiato, Relator.

1. Da competência para julgamento do feito

Em virtude da norma contida no artigo 65 do Anexo da Portaria MF nº 1634, de 21 de dezembro de 2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, este colegiado é competente para apreciar este feito.

2. Do conhecimento

Os recursos voluntários são tempestivos e atendem aos demais requisitos formais de admissibilidade, portanto, deles tomo conhecimento.

3. Das considerações iniciais

Antes de iniciar a análise das razões recursais, julgo salutar, para uma melhor contextualização da decisão, destacar alguns conceitos relacionados às operações de importação que dizem respeito aos fatos ora em análise.

3.1. Das importações diretas e indiretas

Em linhas gerais, eis as diferenças entre as importações diretas (por conta própria) e indiretas (por Conta e Ordem e por Encomenda):

3.1.1. Importação direta ou por conta própria

Corresponde ao método convencional, no qual o interessado (importador) contata (ou é contatado) pelo fornecedor (exportador) e negocia diretamente as condições e termos da compra, e, por fim, providencia por si só todos os trâmites aduaneiros, cambiais, de licenciamento, etc. Além disso, obviamente, as operações são realizadas com seus próprios recursos e por seu próprio risco.

3.1.2. Importação por Conta e Ordem e Importação por Encomenda

Em relação à importação por conta e ordem e à importação por encomenda, cabe aqui reproduzir as informações contidas no Manual de Importação, que consta no sítio eletrônico do governo federal¹:

¹ <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/manuais/despacho-de-importacao/topicos-1/importacao-por-conta-e-ordem-e-importacao-por-encomenda-1>

Aspectos gerais atinentes às duas modalidades de importação indireta

Muitas organizações optam por terceirizar as atividades-meio de seu empreendimento, o que ocorre também no comércio exterior. Atividades relacionadas à execução e gerenciamento dos aspectos operacionais, logísticos, burocráticos, financeiros e tributários da importação de mercadorias são transferidas a empresas especializadas.

Atualmente, duas formas de terceirização das operações de comércio exterior são reconhecidas e regulamentadas pela Receita Federal do Brasil (RFB), a Importação por Conta e Ordem e a Importação por Encomenda.

Para que sejam consideradas regulares, tanto a prestação de serviços de importação realizada por uma empresa por conta e ordem de uma outra empresa (ou mesmo pessoa física), chamada adquirente - quanto a importação promovida por pessoa jurídica importadora para revenda a uma outra pessoa jurídica ou física - dita encomendante predeterminada - devem atender a determinadas condições previstas na legislação.

A escolha entre importar mercadoria estrangeira por conta própria ou por meio de um intermediário contratado para esse fim é livre e perfeitamente legal, seja esse intermediário um prestador de serviço ou um revendedor. Entretanto, **tanto o importador quanto o adquirente ou encomendante, conforme o caso, devem observar o tratamento tributário específico dessas operações e alguns cuidados especiais, a fim de que não sejam surpreendidos pela fiscalização da RFB e sejam autuados ou, até mesmo, que as mercadorias sejam apreendidas.**

Importação por Conta e Ordem

A importação por conta e ordem de terceiro **é um serviço prestado por uma empresa - a importadora - a qual promove, em seu nome, o Despacho Aduaneiro de Importação de mercadorias adquiridas por outra empresa ou pessoa física - a adquirente - em razão de contrato previamente firmado**, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial (art. 2º da IN RFB nº 1.861/2018²).

Assim, **na importação por conta e ordem, embora a atuação da empresa importadora possa abranger desde a simples execução do despacho de importação até a intermediação da negociação no exterior, contratação do transporte, seguro, entre outros, o importador de fato é a adquirente, a mandante da importação**, aquela que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional; embora, nesse caso, o faça por via de interposta pessoa - a importadora por conta e ordem -, que é mera mandatária da adquirente.

Dessa forma, **mesmo que a importadora por conta e ordem efetue os pagamentos ao fornecedor estrangeiro, antecipados ou não, não se caracteriza uma operação por sua conta própria, mas, sim, entre o exportador estrangeiro e a adquirente**, pois dela se originam os recursos financeiros.

[...]

Para que uma operação de importação por conta e ordem de terceiro seja realizada de forma regular, é necessário, antes de tudo, que tanto a pessoa jurídica adquirente quanto a empresa importadora sejam habilitadas para operar no

² A referida Instrução Normativa revogou a IN SRF nº 225/2002, que regulamentava a importação por conta e ordem de terceiros à época dos fatos em análise nestes autos.

Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), nos termos da IN RFB n.º 1.984/2020³. Esse requisito não se aplica à adquirente pessoa física.

Além de providenciar a sua própria habilitação, **a pessoa jurídica que contrata empresa para operar por sua conta e ordem ou por encomenda deve registrar diretamente no Portal Único Siscomex, módulo Cadastro de Intervenientes, a vinculação entre ela e a contratada.** A contratada será vinculada no Siscomex como importadora pelo prazo previsto no contrato. A pessoa física adquirente está dispensada de efetuar essa vinculação (§ único do art. 4º da IN RFB 1.861/18).

[...]

Ao elaborar a declaração de importação (DI), o importador, pessoa jurídica contratada, deve **selecionar, na Aba "Importador" no Campo "Caracterização da Operação", o tipo "Importação por Conta e Ordem".**

Em seguida, na mesma Aba "Importador" **no Campo "Adquirente da Mercadoria", indicar o número de inscrição da empresa adquirente** no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ).

Quanto ao preenchimento da adição da ficha "Mercadorias" do campo "Aplicação", o importador deverá assinalar as opções "Revenda" ou "Consumo", conforme a destinação a ser dada à mercadoria pelo importador de fato (adquirente).

O registro de Declaração de Importação (DI) referente a operação de importação por conta e ordem somente deverá ser efetivado depois de implementados os seguintes procedimentos:

- 1. Criação de um dossiê próprio, pelo importador, para anexar o contrato firmado com o adquirente,** por meio da funcionalidade "Anexação de Documentos Digitalizados do Pucomex".
- 2. Registro pelo adquirente, no módulo "Cadastro de Intervenientes", do número do dossiê** (aberto no item 1) no momento da vinculação com a contratada.

Importação por Encomenda

A importação por encomenda é aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendante predeterminado (art. 3º da IN RFB n.º 1.861/2018⁴).

Assim, como na importação por encomenda o importador adquire a mercadoria junto ao exportador no exterior, providencia sua nacionalização e a revende ao encomendante, **tal operação tem, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria.**

Em última análise, **em que pese à obrigação do importador de revender as mercadorias importadas ao encomendante predeterminado, é aquele e não este que pactua a compra internacional e deve dispor de capacidade econômica para o pagamento da importação,** pela via cambial. Da mesma forma, **o encomendante também deve ter capacidade econômica para adquirir, no mercado interno,** as mercadorias revendidas pelo importador contratado.

³ Obs.: à época dos fatos, a habilitação de importadores no Siscomex encontrava-se disciplinada em outras instruções normativas: IN SRF n.º 650, de 12 de maio de 2006, no caso da DI n.º 12/1635078-9, e a pela IN RFB n.º 1288, de 31 de agosto de 2012, quando do registro da DI n.º 12/2202445-6.

⁴ A referida Instrução Normativa revogou a IN SRF n.º 634/2006, que tratava da importação por encomenda.

Outro efeito importante desse tipo de operação é que, conforme determina o artigo 14 da Lei n.º 11.281/2006, aplicam-se ao importador e ao encomendante as regras de preço de transferência de que tratam os artigos 18 a 24 da Lei n.º 9.430/1996. Em outras palavras, **se o exportador estrangeiro, nos termos dos artigos 23 e 24 dessa lei, estiver domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida e/ou for vinculado com o importador ou o encomendante, as regras de “preço de transferência” para a apuração do imposto sobre a renda deverão ser observadas.**

[...]

Para que uma operação de importação por encomenda seja realizada de forma regular, é necessário, antes de tudo, que tanto a empresa encomendante quanto a empresa importadora sejam habilitadas para operar no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), nos termos da IN RFB n.º 1.984/2020. Esse requisito não se aplica à adquirente pessoa física.

[...]

Ao elaborar a declaração de importação (DI), **o importador, pessoa jurídica contratada, deve selecionar, na Aba "Importador" no Campo "Caracterização da Operação", o Tipo "Importação por Conta e Ordem", tendo em conta o Siscomex ainda não dispor da opção Tipo "Importação por Encomenda".**

Em seguida e por motivo análogo, **na mesma Aba "Importador" no Campo "Adquirente da Mercadoria", indicar o número de inscrição da empresa encomendante no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ).**

Informar, na Aba "Básicas" no Campo “informações complementares” da DI, que se trata de uma importação por encomenda.

Ao proceder ao preenchimento da adição na ficha "Mercadoria", no campo "Aplicação", o importador deverá assinalar a opção "Revenda".

[grifo nosso]

Feito esse introito, passemos à análise das razões recursais.

4. Das preliminares

Antes de adentrar ao mérito, passo à análise das questões preliminares suscitadas por BRASALES e TEM TUDO DE BOM, respectivamente:

4.1. Duplicidade de multas

A Recorrente BRASALES salienta que no âmbito do processo administrativo n.º 11762.720054/2014-01 a fiscalização aplicou-lhe a multa por cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros, prevista no art. 33 da Lei n.º 11.488/2007.

Posto isso, alega que *“o advento da multa de 10% instituída pelo art. 33 da Lei n.º 11.488/07 aplicável à hipótese de pessoa jurídica que ceder o nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários – não mais se justifica a aplicação ao importador ostensivo da*

multa de 100% prevista no artigo 23, inciso V, do DL n.º 1.455/76; aplicável esta na hipótese de ocultação do sujeito passivo, ao chamado real comprador.” (fls. 440).

Exposto o argumento, é necessário salientar, antes de mais nada, que esse ponto não foi, sequer *en passant*, levado ao conhecimento do colegiado a quo, o que implica a preclusão temporal, dado que a matéria não foi suscitada no momento processual oportuno.

Nos termos dos arts. 14 a 17 do Decreto n.º 70.235/72, a fase contenciosa do procedimento administrativo fiscal somente se instaura se apresentada a impugnação que traga as matérias expressamente contestadas, com os fundamentos de fato e de direito, de maneira que os argumentos submetidos à primeira instância é que determinarão os limites da lide.

Assim, por consequência lógica, não que há que se falar em reforma daquilo que, por ausência de efetiva impugnação, sequer chegou a ser apreciado pelo colegiado a quo. Nesse diapasão, o efeito devolutivo do recurso somente pode dizer respeito ao que foi decidido em primeira instância. Portanto, matérias não impugnadas, de regra, escapam à competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que, *ex vi* do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72, circunscreve-se ao julgamento de "*recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial*".

Por esses motivos, entendo que não cabe ao colegiado conhecer desse ponto.

4.2. A nulidade do MPF n.º 07154-2013-00211-0

A Recorrente invoca a Teoria dos Frutos da Árvore Envenenada para sustentar a nulidade do procedimento fiscal levado a cabo no processo n.º 11762.720054/2014-01 e, por conseguinte o vício da autuação objeto destes autos. Defende que o trabalho fiscal de que trata esse processo é decorrente daquele e que a Justiça Federal do Distrito Federal declarou a nulidade do MPF n.º 07154-2013-00211-0, em virtude de não possuir a motivação necessária, e, portanto, "*o presente processo é ilegal por derivação, uma vez que sem a fiscalização (com destaque para a presunção de interposição fraudulenta supracitada) a que fora submetida a BRASALES, o presente processo jamais teria se iniciado!*" (fls. 441).

Tais alegações não procedem. A simples leitura do dispositivo da sentença proferida no âmbito da ação judicial ajuizada pela Recorrente perante a JFDF (fls. 360/364) é suficiente para concluir que aquela decisão não obistou peremptoriamente a realização do procedimento fiscal, determinando apenas que as cargas não fossem selecionadas automaticamente para o canal cinza e não fosse exigida irrestritamente a realização de depósito garantia. Eis o dispositivo da sentença proferida no âmbito processo judicial N.º 0051045-09.2013.4.01.3400:

Ex positis, com supedâneo nas razões e fatos suso colacionados, resolvo o mérito, com base no art. 269, inciso I, do Código de Processo Civil e julgo PROCEDENTE o pedido formulado na inicial para **declarar a nulidade do procedimento administrativo-especial contra BRASALES COMERCIO EXTERIOR LTDA (MPF ri.º 0714-2013-00211-0), de maneira que a fiscalização siga nos moldes ordinários, sem a automática seleção das cargas importadas para o "canal cinza" nem a irrestrita exigência de depósito garantia.**

[grifo nosso]

Logo, referida decisão não impediu o prosseguimento daquela ação fiscal e muito menos serve de fundamento para a alegada nulidade por derivação do procedimento fiscal sob escrutínio nesses autos, já que não há qualquer evidência de que as declarações de importação objeto de revisão aduaneira neste processo foram selecionadas para o canal cinza de conferência aduaneira e muito menos de que houve a exigência de depósito garantia.

No mais, o relatório da sentença informa que a ação judicial sequer foi ingressada com a intenção de afastar totalmente a fiscalização levada a cabo a partir do MPF n.º 07154-2013-00211-0. Seu objetivo era obter provimento judicial para que houvesse o prosseguimento da fiscalização sem a exigência de garantia e sem a seleção automática das DIs para o canal cinza. Vejamos:

BRASALES COMERCIO EXTERIOR LTDA promoveu a presente ação ordinária em face da UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL), **objetivando que seja determinado à ré o prosseguimento da fiscalização em curso contra a autora, MPF n.º 0714-2013-00211-0, em moldes ordinários, ou seja, sem a irrestrita exigência de depósito garantia e sem a automática seleção das cargas importadas para o canal cinza.** Pede, finalmente, o prosseguimento da fiscalização contra a Autora, em moldes ordinários, **sem a exigência de depósito garantia e sem a automática seleção das cargas importadas para o canal cinza, devendo retornar ao sistema de sorteio,** bem como a motivação do ato administrativo de motivação para o procedimento fiscal em questão.

[grifo nosso]

Portanto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente.

4.3. Ausência de descrição específica das irregularidades supostamente praticadas nos processos de importação objeto dos autos

Em caráter preliminar, a Recorrente TEM TUDO DE BOM acusa o auto de infração de ter violação as disposições do inciso III do art. 10 do Decreto n.º 70.235/1972, uma vez que a fiscalização teria se limitado a “*fazer considerações genéricas ao que supostamente teria sido apurado em ‘procedimento anterior’*” (fls. 412).

Diz que “*o único elemento concreto deste auto de infração é a informação (insuscetível de confirmação porque não constam as duas DIs) que as duas compras de mercadoria que a Recorrente fez da BRASALES deram-se uma no mesmo dia e outra no dia seguinte ao desembarço das mercadorias*” e “*todo o mais são conclusões advindas do procedimento fiscal levado a cabo contra a BRASALES, ao qual esta Recorrente não também tem acesso*” (fls. 412).

Nessa esteira, alega que “*tendo em vista que a aplicação da multa objeto dos presentes autos não se baseia em qualquer análise específica das importações, mas apenas em considerações genéricas, mister se faz reconhecer a nulidade do lançamento*” (fls. 415).

A alegação não procede.

Compulsando o auto de infração (fls. 02/08) e o relatório de fiscalização que o acompanha (fls. 09/34), não observo a alegada precariedade na descrição dos fatos. Pelo contrário. Principalmente no referido relatório, o que se tem é uma descrição clara dos fatos que motivaram o trabalho e acarretaram a imposição da penalidade. Há ainda informações a respeito da condução do procedimento fiscal e das análises empreendidas, dados acerca das operações de importação verificadas, identificação dos envolvidos, infrações imputadas e os fundamentos legais para a autuação; tudo em linha com as disposições do art. 10 do Decreto n.º 70.235/1972.

Quanto aos demais argumentos contidos nesse tópico, nota-se que, em verdade, a Recorrente está demonstrar sua discordância em relação à comprovação da infração e, por conseguinte, quanto ao entendimento da fiscalização, o que é pertinente, porém, não deve ser tratado como uma nulidade e sim como questão de mérito.

Posto isso, voto por rejeitar a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente.

4.4. Uso inadequado de prova emprestada e a impossibilidade de se adotar como verdade absoluta os fatos supostamente apurados em outro processo administrativo

Ainda em âmbito preliminar, a Recorrente pugna pela nulidade do auto de infração em razão de uma suposta inobservância da autonomia dos procedimentos fiscais. Diz que a autoridade fiscal adotou conclusões de procedimento fiscal anterior envolvendo a BRASALES “*como premissas de fatos irrefutáveis e invencíveis, sem sequer juntá-los aos autos, impossibilitando que a Recorrente tenha plena ciência do que restou nele apurado*”. E complementa:

33. Tal pretensão, contudo, é manifestamente incabível, senão vejamos.

34. Primeiro, porque a aplicação de multa para as importações objeto dos autos ocorreu sem qualquer suporte probatório.

35. A tomada por empréstimo das conclusões é reconhecida expressamente nas fls. 11 e 17 do PAF.

36. Logo, **a presente autuação possui (além do fato banal de que ambas as aquisições de mercadorias pela Impugnante se deram pouco tempo após o desembaraço) exclusivamente como base as conclusões de ação fiscal anterior cujo conteúdo sequer foi acostado aos presentes autos e tampouco foi demonstrada qual irregularidade que a Impugnante supostamente teria praticado.**

37. **Ao transpor para os presentes autos, sem qualquer juízo crítico, as conclusões obtidas em procedimento diverso, o AFRFB violou o princípio da autonomia dos procedimentos fiscais, em cristalina afronta ao entendimento das autoridades julgadoras do Ministério da Fazenda.**

38. Data máxima vênia, o AFRFB **apenas transcreveu no Relatório o que supostamente teria sido comprovado em procedimento anterior e sem qualquer prova, sem analisar os pagamentos efetuados nos casos em questão e sem sequer juntar cópia do citado procedimento,** concluiu pela prática de interposição fraudulenta

42. Esclarece-se que **não se questiona o fato de a fiscalização se pautar pelo que foi apurado em outro procedimento de fiscalização, mas é necessário que tal**

providência venha acompanhada das provas que comprovam o cometimento do ilícito imputado, o que não correu no caso concreto, pois sequer os processos administrativos em tela foram juntados.

[grifo nosso]

Ao meu ver, também não assiste razão a essas alegações.

Que o procedimento fiscal tratado nesses autos é uma decorrência de outro que teve por escopo declarações de importação registradas como sendo por conta própria pela BRASALES e que, segundo a fiscalização, seriam operações por conta ordem ou encomenda de terceiros, dentre os quais a TEM TUDO DE BOM, não há qualquer dúvida. Isso está evidenciado logo no início de relatório de fiscalização anexo ao auto de infração (fls. 09) e consta do relatório da decisão recorrida, que transcrevemos acima.

Todavia, analisando o conteúdo do presente processo, não chego à mesma conclusão da Recorrente, qual seja, de que o trabalho fiscal em discussão seria uma mera transposição das conclusões do anterior, sem qualquer juízo crítico ou sem a juntada de provas. Isso porque a fiscalização carrou nos autos as provas que, no seu entender, demonstrariam a ocorrência da infração apontada, com destaque para o Anexo 1 (arquivo não paginável juntado aos autos por meio do termo de anexação às fs. 213, em que consta relação com informações das declarações de importação registradas por BRASALES, dentre as quais as DIs n.º 12/1635078-9 e n.º 12/2202445-6), anexo 6 (notas fiscais n.º 2182 e n.º 2752, que documentam a saída das mercadorias importadas para a TEM TUDO DE BOM - fls. 287/288) e anexos 7 e 8 (fls. 289/291), em que a fiscalização aponta a vinculação entre as informações das DIS e das NF-e.

No mais, basta comparar o relatório de fiscalização que subsidia o auto de infração em discussão (fls. 09/34) com aquele que amparou a atuação no processo n.º 11762.720054/2014-01 (fls. 132/212), para notar que, conquanto uma fiscalização decorra outra, esta não se vale das meras conclusões da daquela, sendo, verdadeiramente, um desdobramento. Naquela, a fiscalização aplicou multa para as operações nas quais não teria havido a comprovação de recursos (interposição presumida) e apontou que para as demais, em que a interposição teria sido comprovada, a BRASALES seria autuada como solidária. Assim foi feito no trabalho fiscal ora em análise, em que o Relatório inicia com informação do procedimento anterior, mas logo passa a tratar de aspectos específicos desta fiscalização e das operações entre os sujeitos passivos BRASALES e TEM TUDO DE BOM.

Assim, não houve uso inadequado de prova emprestada e tampouco a mencionada violação do dito “princípio da autonomia dos procedimentos fiscais”, razão pela qual voto pela rejeição de mais esta preliminar de mérito.

4.5. Cerceamento do direito de defesa. ausência de juntada de documentos essenciais ao deslinde da controvérsia.

Em desdobramento das alegações trazidas no tópico anterior e repetindo *ipsis litteris* as razões apresentadas em tópico da impugnação que carrega o título supra, a Recorrente reclama que nenhum dos extratos juntados às fls. 219/286 corresponde às duas DIs que motivaram a penalidade, o que implicaria a presença de vício apto a fulminar com nulidade a

pretensão ora impugnada, pois descumprido o disposto no art. 9º do Decreto n.º 70.235/1972, que estabelece que o auto de infração deverá estar instruído com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Reclama ainda que o auto de infração vergastado não teria sido instruído com cópia do processo n.º 11762.720054/2014-01 e que não pode se defender das irregularidades a ela imputadas, se os documentos não lhe foram franqueados.

De fato, devido a algum lapso da unidade preparadora, foram juntados aos autos outros extratos de declaração de importação que não os referentes à DIs n.º 12/1635078-9 e n.º 12/2202445-6. Na medida em que a infração é justamente por suposta interposição fraudulenta nessas operações, a sonegação desses documentos poderia comprometer a defesa da Recorrente devido a ausência de informações. Todavia, como bem destacou a câmara baixa em seu acórdão, as principais informações acerca dessas declarações foram reproduzidas no relatório fiscalização (fls. 26/27) e nos já citados anexos 7 e 8.

Além disso, a queixa quanto a não juntada de documentos do processo n.º 11762.720054/2014-01 é injustificada, já que o relatório daquela fiscalização foi carreado neste processo e a fiscalização apenas apôs tarjas nas informações atinentes a terceiros para resguardar o sigilo de pessoas não arroladas na autuação de que trata esse processo.

Ademais, como já mencionado anteriormente, a descrição dos fatos no relatório de fiscalização e suficientemente clara, a ponto de ter permitido, como se verá adiante na discussão do mérito, que as Recorrentes identificassem exatamente o contexto fático e apresentassem suas contestações com base nos apontamentos da fiscalização. Tal cenário depõe contra a tese de cerceamento do direito de defesa por ausência de informações essenciais ao entendimento da exigência fiscal.

Diante disso, voto por rejeitar a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa.

5. Do mérito

No que se refere ao mérito, BRASALES e TEM TUDO DE BOM apresentaram suas razões recursais sob os seguintes tópicos:

AUSÊNCIA DE FRAUDE E, CONSEQUENTEMENTE, DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA

A Recorrente TEM TUDO DE BOM diz que as alegações feitas pela 4ª Turma da DRJ09 não se encontram amparadas por quaisquer provas ou descrição de fatos concretos.

Afirma que “*o simples fato de as mercadorias serem vendidas logo após o seu desembaraço (o AFRFB autuante afirma que teria sido no mesmo dia, e um dia após - a Recorrente nem tinha na ocasião como saber a data desses desembaraços) não significa nada, além de que o importador é medianamente competente no seu ramo de comércio*” (fls. 401).

Observa que “*compete a quem autua provar que a encomenda antecedeu a emissão da fatura comercial e o embarque da carga no exterior.*” (fls. 404).

Sustenta que nada foi provado a respeito da infração. Assevera que o auto de infração é pautado em indícios e suposições, que não demonstram a presença de fraude ou simulação nas operações. Observa que o ônus da provas recai exclusivamente sobre a fiscalização. Reproduz ementa de acórdãos da DRJ09, com o fito de respaldar sua tese.

Conclui que, “*com efeito, não há qualquer indício, até mesmo por impossibilidade material, no sentido de que a TEM TUDO em nada se envolveu com a aquisição da mercadoria no mercado externo, nem tampouco com os demais atos e resultados da importação, não se encontrando, portanto em posição de influir quanto aos atos de importação da mercadoria, uma vez que o negócio não lhe diz respeito*” (fls. 406).

Afirma que “*não foram juntados, até mesmo por impossibilidade material, outros elementos de prova (correspondências, interceptações telefônicas, apreensão de documentos, etc.) que demonstrem que a importadora teria atuado em virtude de “encomenda” da Recorrente, exigência considerada pela DRJ como fundamental para a prova de fraude*” (fls. 409).

A PENALIDADE DE MULTA POR DECLARAÇÃO INEXATA

Defende que “*ainda que se admita que as operações deveriam ter sido registradas como sendo por importação encomenda da empresa Recorrente, o que se admite para fins de argumentação, a penalidade objeto do presente lançamento continuaria sedo [sic] manifestamente indevida.*” (fls. 409).

Nesse sentido, sustenta que a simples omissão da condição de encomendante na declaração prestada ao Fisco não pode ser considerada como ato fraudulento ou simulado com vistas à ocultação deste. Seria apenas a mera prestação de informação inexata, sujeita à aplicação da multa de que trata o art. 711, III, do Regulamento Aduaneiro.

AS RAZÕES DE DEFESA

A Recorrente BRASALES alega que foi atuada no âmbito do PAF nº 11762-720054/2014-01 por interposição presumida e, ato contínuo, mediante análise de notas fiscais de venda, seus clientes foram autuados pela modalidade comprovada da infração, de forma que chegou-se primeiro a uma conclusão para somente depois buscarem-se provas acerca das operações aqui autuadas.

Destaca que naquele processo o recurso voluntário foi parcialmente provido, tendo o colegiado afastado “*a existência de Cessão de Nome nos casos em que a suposta interposição fraudulenta se verifica na modalidade presumida.*” (fls. 442). Diante disso, defende que, “*uma vez sendo apurada nesses autos a suposta ocultação da Recorrente, mediante suposta interposição fraudulenta presumida e constatando a colenda 2ª Turma inexistência de cessão de nome nos referidos casos, tem-se como insustentável a presente autuação, haja vista a*

impossibilidade de existir interposição fraudulenta em operação na qual se reconheceu a INEXISTÊNCIA de Cessão de Nome da empresa importadora.” (fls. 443).

Diz o que “ônus probatório acerca da prática efetiva da interposição compete à Fiscalização e cuja caracterização ocorre pela: a) a destinação integral e imediata das mercadorias importadas; b) o conhecimento prévio ao registro da DI do destinatário das mercadorias importadas; c) rotulagem das mercadorias importadas com sinais de identificação do adquirente (logotipo, marcas etc.); d) especificidade das mercadorias que são importadas para um único adquirente, ou conjunto restrito de adquirentes, de tal forma que a importação não poderia ser realizada para posterior comercialização no mercado interno.” (fls. 443). Alega que não houve comprovação dos itens c e d.

Na sequência, passa a discorrer sobre sua estratégia comercial e a defender que inexistem provas da interposição fraudulenta. Vejamos:

- Alega que “realiza suas vendas, itens de bazar, preferencialmente em lotes fechados, tendo em vista seu baixo valor unitário e alto volume de vendas, com vistas a oferecer melhores preços para seus clientes” (fls. 43);
- Sustenta que “a despeito do que foi alegado na autuação, as mercadorias não foram negociadas em curto espaço de tempo. A Receita utiliza-se de marco temporal equivocado para constituir a realização de encomenda, uma vez que vincula a data do registro das DI’s à data das notas fiscais.” (fls. 444);
- Diz que “o tempo médio entre a aquisição das mercadorias no exterior e sua efetiva entrada em território nacional era de, aproximadamente, 60 dias, tempo este mais que suficiente para se ofertar os produtos no mercado nacional e identificar potenciais compradores” e que nesse período “vai ao mercado buscar compradores que se interessem em adquirir as mercadorias ao tempo estas cheguem em nossos portos.” (fls. 444);
- Acrescenta que “tal fato em nada desnatura a importação por conta própria, pois, somente se verificaria fraude na importação se, desde a data da compra das mercadorias no exterior, já houvesse destinatário final pré-determinado no Brasil, o que não ocorreu no caso em tela.” (fls. 445);
- Destaca que “que a encomenda ocorre quando uma empresa adquire mercadorias no exterior para atender conhecido encomendante, é o que diz a Receita Federal e a norma legal que regula essa modalidade de importação” (fls. 445);
- Afirma que “não há, em todo aparato probatório juntado aos autos, qualquer prova ou indício que indique que a Tem Tudo de Bom realizou encomenda previamente à Recorrente, pelo que qualquer suposição neste sentido revelase não somente leviana, mas principalmente falsa, por não condizer com a verdade dos fatos.” (fls. 446);

- Cita decisões da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em outros processos de que é parte, destacando que em uma delas (PA n.º 11762.720017/2015-76, DRJ/FNS) houve voto vencido quanto à ausência de provas da interposição fraudulenta e outras duas (PA n.º 1762.720155/2014-74, Acórdão 07-44.850, 2ª Turma da DRJ/FNS, e PA n.º 1762.720090/2014-67, acórdão 109-004.857, 10ª Turma da DRJ09), voto vencedor nesse mesmo sentido, exonerando-o do crédito tributário lançando.

Expostos os argumentos, passemos ao voto:

A alegação da BRASALES de que no processo administrativo n.º 11762-720054/2014-01 a fiscalização teria indicado a ocorrência de interposição presumida e posteriormente, no âmbito do presente processo, alterado para interposição comprovada, o que sugere uma mudança de critério jurídico em relação às infrações apontadas para uma mesma declaração de importação, não procede.

De fato, da leitura do Relatório de Fiscalização referente ao auto de infração de que trata o PAF n.º 11762.720054/2014-01 (vide DOC 09 – fls. 132/212), constata-se que a fiscalização aponta ter identificado tanto interposições fraudulentas comprovadas quanto presumidas. Contudo, deixa claro que, no caso das interposições comprovadas, a exigência seria em relação ao suposto ocultado com imputação de reponsabilidade solidária para a BRASALES, *in verbis*:

Uma vez estabelecida a ausência de comprovação da origem dos recursos empregados nas operações de comércio exterior pelos motivos já analisados e expostos acima (item 5.2), há, como consequência legal disposta no art. 23, V, do DL 1.455/76, c/c §2º do mesmo dispositivo, dano ao Erário, sendo de ser aplicada a pena disciplinada no §3º do mesmo dispositivo, uma vez que não há estoques na posse da BRASALES.

Entretanto, há duas possibilidades de aplicação da penalidade: no importador, quando não se logra estabelecer a identidade da pessoa oculta, ou no adquirente oculto.

São passíveis de identificação os adquirentes que anteciparam recursos empregados nas operações respectivas, por força do art. 27 da Lei n.º 10.637, de 2002, acima já transcrito, pois, nestes casos, presume-se que a operação se deu por conta e ordem deste adquirente; **nos demais casos, à contrario sensu, não se tem o elemento autorizador de tal presunção, restando sem identidade certa o adquirente oculto, casos em que a penalidade acima descrita é aplicada no importador, no caso, na BRASALES.**

Nos casos em que se logra estabelecer a identidade do adquirente oculto, cabe à BRASALES solidariedade, nos termos do art. 32, parágrafo único, do Decreto-Lei n.º 37, de 1966, com a redação dada pela Lei n.º 11.281, de 2006. (fls. 210/211).

[grifo nosso]

Portanto, não se chegou a uma conclusão (interposição presumida) e na sequência mudou-se para outra (interposição comprovada). Na realidade, em algumas declarações de importação, a fiscalização indica que teria havido interposição presumida e em outras a interposição comprovada. Para aquelas, a multa substitutiva da pena de perdimento foi formalizada por meio do auto de infração de que trata o PA n.º 11762.720054/2014-01 e a exigência recaiu exclusivamente sobre a BRASALES, enquanto que para estas foram abertos

procedimentos distintos, como é caso deste, com a imposição da multa substitutiva à pessoa apontada como ocultado e a atribuição de responsabilidade solidária à BRASALES.

Além do mais, no próprio PA n.º 11762.720054/2014-01, a fiscalização já indicou quais seriam as pessoas ocultadas (vide fls.147/154), apenas não realizou a autuação destas naquele trabalho justamente porque tratava-se de várias operações distintas, envolvendo pessoas também distintas, o que, obviamente, impediria a formalização de um único auto. Sem falar da questão do sigilo fiscal, que estaria prejudicada, caso a fiscalização assim agisse.

.....

Em relação ao argumento de que é “*insustentável a presente autuação, haja vista a impossibilidade de existir interposição fraudulenta em operação na qual se reconheceu a INEXISTÊNCIA de Cessão de Nome da empresa importadora*”, constato que há certo equívoco no raciocínio da Recorrente. Primeiro, porque a autuação ora em discussão é por interposição fraudulenta comprovada e, segundo, que a decisão proferida no âmbito do acórdão n.º 3402-006.590 somente afastou a multa por cessão de nome nos casos em que foi constatada interposição fraudulenta presumida, pois, incompatível com essa circunstância. Logo, não houve um indistinto reconhecimento da inexistência de cessão de nome como entendeu a Recorrente.

.....

Quanto à alegação de que a comprovação da interposição se daria por determinados fatores, tais como a “rotulagem das mercadorias importadas com sinais de identificação do adquirente” e a “especificidade das mercadorias que são importadas para um único adquirente, ou conjunto restrito de adquirentes”, os quais não estariam presentes na autuação em litígio, entendo que isso não implica a imediata conclusão de que a interposição não ocorreu.

Concordo que, de fato, a existência de provas nesse sentido é indicativo de uma possível interposição fraudulenta. Porém, não esqueçamos que tal infração é uma daquelas cuja análise é das mais casuísticas dentre as previstas na legislação aduaneira. Portanto, a existência das referidas provas contribui para a demonstração da infração, por outro lado, sua ausência não é um atestado de que ela não aconteceu, já que a legislação não estabelece (e nem poderia) um rol exaustivo e obrigatório de provas para que a interposição fraudulenta reste demonstrada.

.....

No que diz respeito ao argumento de que a simples omissão da condição de encomendante na declaração prestada ao Fisco não pode ser considerada como ato fraudulento ou simulado e sim mera prestação de informação inexata, sujeita à aplicação da multa de que trata o art. 711, III, do Regulamento Aduaneiro, destaco que não houve alegação nesse sentido na impugnação, o que implica a preclusão temporal também dessa matéria e o consequente não conhecimento dela por este colegiado, dado que, conforme já destacado anteriormente neste voto, a fase contenciosa do procedimento administrativo fiscal somente se instaura se apresentada a impugnação que traga as matérias expressamente contestadas, com os fundamentos de fato e de direito, de maneira que os argumentos submetidos à primeira instância é que determinarão os limites da lide.

.....

Resta agora tratar das alegações comuns a ambas as Recorrentes, quais sejam: que as operações de importação foram regulares; que a venda da totalidade das mercadorias a um único cliente logo na sequência do desembaraço aduaneiro não representa qualquer irregularidade, sendo apenas decorrência da eficiente estratégia comercial da BRASALES; e que a fiscalização não apresentou quaisquer provas da infração.

Contudo, antes de registrar minha posição em relação a estes pontos, julgo necessário recapitular as conclusões apresentadas nos trabalhos de fiscalização levados a cabo tanto no processo n.º 11762.720054/2014-01 (DOC 09 – fls. 132/212) quanto neste (cf. RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO ANEXO AO AUTO DE INFRAÇÃO - fls. 09/34), de modo a embasar não só meu próprio voto como também dos demais membros deste colegiado. Vejamos:

- No relatório fiscal de que trata o PA n.º 11762.720054/2014-01, a fiscalização aduaneira fez os seguintes apontamentos acerca das operações da BRASALES:
 - Registro de 930 DIs de consumo no período fiscalizado (01/2009 a 08/2013), totalizando R\$ 49.793.224,77 em valores CIF e 12.870,714 toneladas em mercadorias. Considerando que o capital social da BRASALES no início desse período era de R\$ 10.000,0 e ao final R\$ 500.000,00, essas importações chegaram a corresponder a 603 vezes o valor do capital próprio, para um lucro de apenas 5% a 10%, segundo informação do próprio sócio administrador da empresa (Sr. Paulo);
 - Intimados a informarem como se davam os pagamentos e a apresentarem os recibos, a maioria dos clientes da BRASALES apresentou recibos fornecidos por esta. De acordo com a fiscalização *“tal fato contraria o que o Sr. Paulo respondeu ao quesito de número 26 do Termo de Entrevista (DOC. 02), quando afirmou que todos seus recebimentos eram via banco, deste modo, não há motivo para o fornecimento de recibos usados normalmente na modalidade de pagamentos em carteira.”*;
 - A fiscalização indica *“uma similaridade também nas respostas na forma da oferta das mercadorias, via de regra pelo Sr. Paulo, e na forma de confecção dos pedidos, via de regra por telefone através do Sr. Paulo”* e salienta:

A gigantesca variedade dos produtos dos clientes acima que vão de infinitos itens de bazar, passando por peças automotivas, móveis, roupas, artigos de informática, brinquedos etc, exigiriam mais de que as duas únicas pessoas que geralmente foram citadas como sendo as que ofertavam, tiravam os pedidos e recebiam os pagamentos, já que é o Sr. Paulo que assina os recibos.
 - O relatório de fiscalização ainda destaca que, apesar da grande quantidade importações por conta própria e da ausência de registro de que tenha atuado como importador por conta e ordem de terceiros, a BRASALES apresentava-se em seu sítio eletrônico como *“prestadora de serviços*

relativos à importação e à exportação, não oferecendo, em nenhum momento, qualquer mercadoria para venda”;

- Os livros contábeis apresentados pela BRASALES não contém registro diários dos lançamentos, mas tão somente a consolidação da movimentação das contas contábeis ao final de cada mês. De acordo com a fiscalização *“estas falhas tornam a escrita da BRASALES imprestável, a partir de 01/01/2010, pois, a rigor, não houve registro dos fatos ao seu tempo, mas escrituração como se todos os fatos tivessem ocorrido no último dia de cada mês”;*
 - A fiscalização aponta ausência de comprovação idônea da origem dos recursos empregados no comércio exterior;
 - A autoridade fiscal destaca que *“analisando as DI, verifica-se, nas informações complementares, referência ora a “CLIENTE”, ora “NOSSA REFERENCIA”, ora “SUA REFERENCIA” todas elas, em última análise, vinculativas da DI ao adquirente/pedido, comprovando que, na data de registro da DI, o adquirente já era conhecido pela BRASALES, e, como tal, deveria ter constado no campo próprio da DI.”;*
 - O relatório fiscal destaca que *“de um modo geral, os adquirentes da BRASALES negaram a existência de intermediação - embora os elementos apresentados indiquem diversamente -, mas, em dois casos, houve a confirmação cabal da intermediação das operações pela BRASALES.”.*
 - Por fim, o relatório indica que houve representação para fins da declaração de INAPTIDÃO do CNPJ da BRASALES⁵.
- Por sua vez, o relatório referente à fiscalização em análise neste processo, em suma, traz as seguintes conclusões:

Os valores aduaneiros autuados na presente fiscalização na empresa TEM TUDO , foram extraídos do sistema DW Aduaneiro conforme planilha (ANEXOS 2 e 3) e são referentes às mercadorias importadas pela BRASALES e que posteriormente **deram saída de forma integral para TEM TUDO através das Notas Fiscais nº2182⁶ e 2752⁷**. Os dados dos demais adquirentes (nome e CNPJ) não foram relacionados na planilha consolidada (ANEXO 1) devido ao sigilo fiscal envolvendo as operações entre a BRASALES e as demais empresas.

Na fiscalização em tela, **constatou-se que em uma situação, NO MESMO DIA DO DESEMBARAÇO, as mercadorias importadas encaminharam-se para a TEM TUDO, enquanto na outra , tal intervalo foi de apenas um dia.** Salvo na hipótese de

⁵ Em consulta ao Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral, no endereço eletrônico https://solucoes.receita.fazenda.gov.br/servicos/cnpjreva/Cnpjreva_Comprovante.asp, constatei que o NÚMERO DE INSCRIÇÃO 10.627.051/0001-00 encontra-se na SITUAÇÃO CADASTRAL INAPTA, desde 03/12/2009, pelo MOTIVO: Prática Irregular De Operação De Comercio Exterior.

⁶ Referente às seguintes mercadorias: BASTAO PARA FESTA / CORDAO DE BOLA PARA FESTA / BOLINHA DE PISCA PARA FESTA / CARRINHO DE FEIRA.

⁷ Referente às seguintes mercadorias: CORDAO DE BOLA PARA FESTA / BASTAO DE PISCA PARA FESTA.

importação para clientes pré-determinados, como seria possível efetuar a venda das mercadorias importadas NO MESMO DIA/NO DIA SEGUINTE?

Segue abaixo a descrição das duas operações envolvendo a importação pela BRASALES bem como a posterior venda para a TEM TUDO:

*** Operação Ref. NF SAÍDA nº2182 – Em 04/09/2012 foi registrada e desembaraçada uma única Declaração de Importação (12/16350789-ANEXO 5) trazendo mercadorias de bazar . No DIA SEGUINTE , em 05/09/2012, essas mesmas mercadorias foram vendidas em sua totalidade para a empresa TEM TUDO.**

A referida venda se deu através da NF saída nº2182 (ANEXOS 6 e 7). **Em Demonstrativo “COMPROVAÇÃO DE VINCULAÇÃO ENTRE DI 1216350789 E NOTA FISCAL DE SAÍDA Nº2182 (ANEXO 7) , elaborado por esta fiscalização pode se observar que TODOS os produtos importados pela DI 12/16350789 deram saída para TEM TUDO , apresentando inclusive os mesmos códigos de referência,** sendo que nas DI's os referidos códigos estão situados no campo “Descrição detalhada da Mercadoria” , enquanto nas Notas Fiscais de Saída situam-se no campo “Descrição do Produto”.

Face ao exposto, para fins de aplicação da multa, considerando-se a destinação integral para a **TEM TUDO** das mercadorias importadas pela BRASALES , utilizou-se o valor aduaneiro da DI em tela(12/16350789) **R\$36.629,60** conforme exposto nos ANEXOS 2 e 3 cujos dados foram extraídos em consulta aos sistemas DW Aduaneiro, Receitanet BX e Contagil.

*** Operação Ref. NF SAÍDA nº2752 – Em 23/11/2012 foi registrada, havendo sido desembaraçada em 26/11/2012 uma única Declaração de Importação (12/1222024456-ANEXO 5) trazendo mercadorias de bazar . No MESMO DIA , em 26/11/2012, essas mesmas mercadorias foram vendidas em sua totalidade para a empresa TEM TUDO.**

A referida venda se deu através da NF saída nº2752 (ANEXOS 6 e 8). **Em Demonstrativo “COMPROVAÇÃO DE VINCULAÇÃO ENTRE DI 1222024456 E NOTA FISCAL DE SAÍDA Nº2752” (ANEXO 8) , elaborado por esta fiscalização pode se observar que TODOS os produtos importados pela DI 12/1222024456 deram saída para TEM TUDO , apresentando inclusive os mesmos códigos de referência,** sendo que nas DI's os referidos códigos estão situados no campo “Descrição detalhada da Mercadoria” , enquanto nas Notas Fiscais de Saída situam-se no campo “Descrição do Produto”.

Face ao exposto, para fins de aplicação da multa, considerando-se a destinação integral para a **TEM TUDO** das mercadorias importadas pela BRASALES , utilizou-se o valor aduaneiro da DI em tela (12/22024456) **R\$32.536,42** conforme exposto nos ANEXOS 2 e 3 cujos dados foram extraídos em consulta aos sistemas DW Aduaneiro, Receitanet BX e Contagil.

Nas duas operações em tela , independentemente desse modo peculiar de operar, mediante o desembaraço das mercadorias para vendê-las em no mesmo dia ou no dia seguinte , em analisando essas operações, sob os aspectos quantitativos, qualitativos e temporais, comprova-se que as mesmas foram importadas para revenda a encomendante predeterminado.

[grifos nossos]

Analisando as apurações feitas nestes dois trabalhos, constato que na fiscalização de que trata o processo nº 11762.720054/2014-01 o conjunto de provas indiciárias aponta a existência de irregularidades nas operações de importação da BRASALES, que vão desde um

volume de operações incompatível com a capacidade operacional demonstrada, passando por sérios problemas na escrituração contábil e na comprovação de suas operações, inclusive quanto à origem de recursos empregados em operações de comércio exterior, o que culminou na representação para fins da declaração de INAPTIDÃO do CNPJ da referida pessoa jurídica.

Ademais, a forma de atuação que a BRASALES diz adotar demonstra-se no mínimo peculiar, para não se dizer pouco crível, já que a venda exatamente dos mesmos itens e das mesmas quantidades de mercadorias importadas por meio de uma DI para um único comprador, se realizada eventualmente pode ser atribuída à apregoada eficiência comercial, mas quando tornada uma praxe é um indicio de que se trate apenas de importação indireta, ainda mais quando não são apresentadas quaisquer provas dessas negociações com os clientes, porque, alegadamente, ocorreram por telefone ou contato direto (vide fls. 133/141).

Todavia, temos que considerar que a infração em discussão nestes autos é a interposição comprovada, a qual exige a prova são só das irregularidades nas operações do importador ostensivo, como também da participação do suposto ocultado e, nesse ponto, apesar do perfil pouco colaborativo demonstrado pela TEM TUDO DE BOM ao longo do processo⁸, fato é que os elementos trazidos pela fiscalização para comprovar a participação desta nas importações objeto das DIs n.º 12/1635078-9 e n.º 12/2202445-6 são apenas indícios de uma logística operacional que, no cotidiano aduaneiro, costumeiramente é identificada nos casos de ocultação do real adquirente ou encomendante da mercadoria.

Logo, ainda que a venda da totalidade das mercadorias importadas a único cliente logo após ao desembarço aduaneiro levante a suspeita de que esse cliente não seja apenas um comprador da mercadoria importada e sim encomendante pré-determinado, essa circunstância deve ser tratada pela fiscalização como um ponto de partida para a investigação da suposta irregularidade e não como a prova definitiva da ocorrência desta, ou seja, a comprovação de que a operação declarada não corresponde à efetivamente praticada demanda a juntada de provas adicionais que demonstrem sobretudo a participação do suposto ocultado na operação.

Portanto, havendo a possibilidade de que a operação tenha de fato ocorrido na forma alegada pelas recorrentes, isto é, a BRASALES tenha negociado a venda das mercadorias à TEM TUDO DE BOM apenas depois de tê-las adquirido do exterior e antes do registro das declarações de importação, e, por outro lado, inexistindo provas suficientes de que houve uma prévia encomenda ou mesmo uma importação por conta e ordem, não vejo como manter a exigência fiscal em discussão, de modo que voto por afastá-la com fulcro no princípio do *in dubio pro contribuinte* (art. 112, II, do Código Tributário Nacional).

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, por rejeitar as preliminares de cerceamento do direito de defesa, de uso inadequado de prova emprestada, de ausência de descrição específica das irregularidades e de

⁸ Caracterizado pela escusa em apresentar excertos da contabilidade para comprovar os registros dos ditos pagamentos em espécie, sob a alegação de encontrar-se “em fase de atualização de sua contabilidade” (vide resposta à intimação às fls. 47/48) e não os apresentando também em sua impugnação, preferindo pautar sua defesa exclusivamente na ausência de provas da infração.

nulidade do mandado de procedimento fiscal, e, no mérito, por dar provimento ao recurso, para afastar a exigência da multa objeto destes autos.

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato