



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

Processo nº 10283.720878/2010-70
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-003.156 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de janeiro de 2017
Matéria Aduaneiro
Recorrente O.C. CHAUVIN - ME e M. I. C. A. LIMA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 08/10/2008, 15/10/2008

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do auto de infração no presente caso, não tendo havido cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

IRREGULAR IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO OCULTADO. SUBFATURAMENTO.

Uma vez constatada a irregular importação por conta e ordem de terceiro ocultado, real provedor dos recursos que custearam a operação de importação focada, bem como o subfaturamento (diferença entre o preço declarado e o preço praticado), deve ser mantida a decisão recorrida em sua integralidade, por seus próprios fundamentos.

Recurso Voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento aos Recursos Voluntários interpostos, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente.

(assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Henrique Mauri, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Liziane Angelotti Meira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Relatora), Marcelo Giovani Vieira, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Luiz Augusto do Couto Chagas (Presidente).

Relatório

Por economia processual, adoto parte do relatório constante da decisão da DRJ em Recife (fls. 1442/1469 dos autos):

A descrição dos fatos e fundamentos jurídicos que culminaram na lavratura dos autos de infração, que são objeto do presente processo, encontra-se no Relatório Fiscal (RF) nº 041/2010 (Vol. 7), que é parte integrante dos lançamentos de ofício para constituição do crédito tributário de que ora se cuida, e pede-se que seja considerado como se aqui estivesse transcrito.

Conforme consta no Demonstrativo consolidado (fls.2), o crédito tributário foi lançado através dos autos de infração acostados no valor total de R\$ 53.327,36, abrangendo **Imposto de Importação (II)**, **Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI-vinculado)**, **PIS-Importação**, **COFINS-Importação**, **Multas de ofício (150%)**, **juros de mora** (calculados até 30.11.2010) e **Multas Administrativas Isoladas**; assim: (...).

Em resumo, as infrações apontadas são: **(1)** irregular importação por conta e ordem; **(2)** cessão do nome para acobertamento do real importador ou beneficiário da mercadoria importada; **(3)** declaração inexata do valor da mercadoria importada (subfaturamento), **(4)** diferenças de tributos não recolhidas, e **(5)** entregar a consumo mercadoria estrangeira importada irregular e fraudulentamente.

De acordo com o supramencionado Relatório Fiscal (RF), a fiscalização apurou que as mercadorias focadas foram importadas de forma irregular e fraudulenta, com ocultação de seu real adquirente, simulação e subfaturamento. Constatou-se que a documentação apresentada pelo importador e as declarações por este prestadas à época não representam a realidade das operações comerciais.

Verificou-se que na transação correspondente ao fato focado no presente processo, a mercadoria foi revendida pela O. C. CHAUVIN, em responsabilidade solidária com a empresa M.I.C.A LIMA, CNPJ nº 83.888.313/000155, como demonstra a nota fiscal apresentada pela O. C. CHAUVIN e as constatações fiscais detalhadamente descritas no RF, anexadas aos presentes autos. Segundo a fiscalização, diante do exposto no referido RF nº 041/2010, considerando a parceria realizada entre a O. C. CHAUVIN (importador aparente) e a empresa individual M.I.C.A LIMA (beneficiária oculta), cuja titular é a pessoa física MARIA IRAÍLDE CABRAL DE ARAÚJO LIMA, CPF nº 508.458.61204, para dissimulação de importações por conta e ordem; considerando os benefícios financeiros auferidos pela real beneficiária (com recolhimentos a menor dos tributos aduaneiros devidos no momento dos registros das DI, ainda que aparentemente efetuados pela O.C. CHAUVIN), por conta do subfaturamento constatado no preço das mercadorias; considerando, ainda, o fato de que a beneficiária ocultada (real provedora dos recursos para as operações de importação) foi quem de fato entregou a consumo os produtos de procedência estrangeira importados irregular e fraudulentamente, havendo a O.C. CHAUVIN **simulado a revenda** da(s) mercadoria(s) importada(s) através de nota fiscal de saída emitida diretamente contra cliente da M.I.C.A LIMA. Configurou-se o interesse jurídico comum dessas empresas, nas situações que constituíram os fatos geradores dos tributos. Foram apontadas as respectivas responsabilidades solidárias e penalidades aplicadas por

infrações perpetradas contra as leis do IPI, do Imposto de Importação (I I), do PIS/PASEP Importação e da COFINS Importação, conforme o disposto no art. 124, I, do CTN.

A fiscalização quis ressaltar, ainda, não se tratar de mero interesse comum econômico ou mercadológico, mas também de interesse jurídico cível (contrato dissimulado, ajuste ainda que não solene para realização de importações por conta e ordem) e tributário, para que interposta pessoa (O.C.CHAUVIN) figurasse nos documentos de importação no lugar do real adquirente (ocultado), verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária e responsável final pela operação. Daí a imputação de responsabilidade pelo pagamento das diferenças de tributo apuradas e das penalidades mencionadas também à M.I.C.A LIMA, na condição de sujeito passivo da obrigação principal, enquanto responsável solidário, visto que, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorre de disposição expressa de lei (art. 124, I da Lei nº 5.172/1966).

Deu-se ciência dos autos de infração à atuada O.C.CHAUVIN, inicialmente, em 27/12/2010, porém o procedimento de ciência teve de ser complementado em 12/01/2011, com a entrega de cópias integrais dos quatro processos administrativos fiscais que decorreram da diligência fiscal, a saber: processos nº 10283.720.877/201025, 10.283.720878/201070 (este processo), 10283.720.879/201014 e 10283.720.880/201049, todos relatados por este julgador, e ora submetidos conjuntamente à apreciação desta 6ª Turma da DRJ/REC. O Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 151/2010 foi cientificado à M.I.C.A LIMA em 30/12/2010 (fls.1.232/33, vol. 6).

Em 11/02/2011, a **O.C.CHAUVIN** protocolou tempestivamente sua impugnação cuja íntegra se encontra às fls. 1.359/1.388 (Vol.7), e a seguir se destacam, resumidamente, as razões essenciais de contestação arguidas:

1. Preliminar. Arguição de cerceamento de defesa. Em 27/12/2010 foi encerrado o procedimento de fiscalização, mas até o momento em que a ora impugnante preparava esta impugnação ainda não lhe haviam sido devolvidos todos os documentos que estavam com a fiscalização. Para que a ora impugnante prove a regularidade fiscal das suas importações é necessário que tenha acesso a todos os seus documentos, que são de negociações de 2008, não havendo como se lembrar de detalhes de cada importação, e nem tampouco são suficientes para a elaboração de sua defesa apenas as cópias dos documentos referidos anexadas aos autos. Foi ferido o Princípio do contraditório e da ampla defesa, devendo ser aplicado o inciso II do art.59 do Decreto 70.235/72, devendo os autos de infração ser declarados nulos.

2. Preliminar. Utilização de Prova Ilícita. No dia da diligência, os auditores fiscais invadiram o escritório da empresa sem a presença ou a autorização do seu representante legal. Na oportunidade encontravam-se presentes apenas funcionários sem poder de gerência.

Quando o gerente, e representante legal, chegou ao escritório encontrou todos os documentos revirados, computadores ligados, com os fiscais colhendo as informações sem autorização do responsável pela empresa.

Assim, apesar dos termos de diligência, de retenção de documentos e de copiagem de arquivos magnéticos estarem assinados pelo gerente Jamil Derzi, a assinatura não deve ser considerada, pois foi feita sob coação. A coação se fez de três formas: a primeira, pelo susto causado pelo tumulto que os auditores fiscais faziam no escritório quando ele chegou; a segunda, pela ameaça de uso de força caso não fosse assinado, e a terceira, e mais grave, pela ameaça, por escrito, de que o não atendimento à intimação autorizaria a lacração de móveis, caixas, cofres ou depósitos, mediante a requisição do auxílio de força pública, e acarretaria representação fiscal para fins penais por embaraço à fiscalização. Houve evidente

coação, ainda que com ameaças amparadas por lei. Ainda que tenha sido intimada só após o início da diligência, e os atos até então tenham sido praticados sem a autorização da fiscalizada, é claro que a pessoa assina como se tivesse sido intimada com antecedência.

Documentos internos da loja foram colhidos ilicitamente para serem usados como prova contra a empresa, inclusive arquivos digitais nos computadores da contribuinte, tais como emails e planilhas Excel, que foram usados como provas neste processo.

A própria autoridade fiscal em seu RF, às fls.18, confessa haver cometido abuso de autoridade ao afirmar ter “.. *consciência de que, regra geral, as informações contábeis ... estão protegidas pelo manto do sigilo fiscal e de que terceiro poderá ter acesso às mesmas (responsável solidário), tais informações foram carregadas aos autos ...*”.

Trata-se de obtenção de prova ilícita, pela autoridade fiscal, contaminando todos os demais atos do procedimento fiscal. Aponta a jurisprudência do STJ, conforme ementas anexadas às fls.1.454/1.458, notadamente quanto à garantia de inviolabilidade domiciliar como limitação ao poder de fiscalização tributária, cuja noção conceitual compreende espaços privados não abertos ao público, onde alguém exerça atividade profissional (área interna não acessível ao público, tais como escritórios profissionais de contabilidade).

Por outro lado, a fiscalização extrapolou os poderes que lhe são conferidos, colhendo documentos que não são contábeis ou fiscais, mas emails e planilhas Excel, retiradas do computador do gerente da empresa, de controle pessoal, sem técnica contábil, planilhas simplificadas, apenas para facilitar o gerenciamento, documentos pessoais e não oficiais contábeis. Se a fiscalização tivesse considerado os documentos oficiais elaborados pelos contadores da empresa, verificaria que obedecem ao padrão contábil e chegariam a conclusão diferente. Tais provas não são documentos fiscais oficiais, apenas documentos pessoais obtidos sem autorização da Impugnante, não refletindo qualquer negociação ou operação comercial. Junta cópia de jurisprudência sobre o tema.

Portanto, o lançamento deve ser cancelado porque apoiado em prova ilícita.

3. No mérito. Inocorrência de Importação por conta e ordem de terceiro.

Caso vencidas as preliminares, o que admite apenas por amor ao debate, o auto de infração é irregular porque arrimado em fatos inexistentes. Não se confunde a importação por conta e ordem de terceiro com uma negociação de compra e venda entre o adquirente e o importador. Aquela é um serviço, estabelece-se uma obrigação de fazer na qual o adquirente contrata o importador para cotar o preço do produto a ser importado, negociar a compra com o exportador (de outro país), devendo o produto ser remetido direto para o adquirente, e também, realizar o despacho aduaneiro. A negociação ocorre entre o adquirente e o exportador (de outro país), sendo o importador um representante do adquirente. Logo, não é a antecipação do pagamento que caracteriza esse serviço, mas sim o prévio contrato para tal prestação.

No caso em tela, ocorreu uma compra e venda negociada entre o importador e o adquirente, isto é, o adquirente não sabia quem era o exportador que vendeu o produto para o importador. Neste caso, para que o bem chegasse às mãos do consumidor final (ora Impugnante) foram necessárias, no mínimo, duas negociações,

a primeira, da aquisição em nome próprio, pelo importador, diante do exportador no exterior, e segunda, a aquisição do consumidor final ao importador, sem qualquer contato direto ou indireto com o exportador no exterior.

O que ocorreu foi uma compra e venda onde o cliente sabia que a O C Chauvin vendia produtos importados, e sabendo disso negociou a **compra** dos veículos.

A ora Impugnante não nega a antecipação do pagamento, que é cediço, no Brasil, ser comum dar um sinal para a compra de produtos como motos importadas.

A fiscalização considerou ser uma importação por conta e ordem de terceiro por mera presunção, sem prova nenhuma de que tal antecipação do pagamento foi para custear a importação. A presunção é absurda, se fosse para o custeio da importação, **por que foi em montante INFERIOR ao valor da liquidação do câmbio?** Se fosse importação por conta e ordem de terceiro, como pretende a acusação, o montante dos “aportes” deveria ser no valor exato da operação de importação, e não um valor inferior.

Para caracterizar a importação por conta e ordem e penalizá-la, a fiscalização baseou-se no art.27 da Lei 10.637/2002:

“Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.15835, de 24 de agosto de 2001”

Realmente ocorreu o pagamento de R\$ 18.100,00, no dia 07/08/2008, porém **esse pagamento não foi utilizado para a liquidação do câmbio**, foi simplesmente uma antecipação do pagamento da compra. Uma vez que esse dinheiro entrou na conta da Impugnante, ele passou a pertencê-la (sic) e **foi utilizado para outras finalidades. Esse montante foi utilizado para pagar outros débitos que a Impugnante tinha perante o banco Itaú**, conforme prova o extrato em anexo.

Se o dinheiro foi gasto antes da liquidação do câmbio, que ocorreu somente no dia 25/02/2008, como afirmar que ele foi destinado ao custeio da importação referente à DI 08/08314712?

Na realidade, o cambio dessa importação foi pago com limite de crédito especial que a Impugnante possuía junto ao banco HSBC. Isso ficou claro ao analisar o extrato desse banco (em anexo), pois no dia 18/08/2008, véspera da liquidação do câmbio, o saldo da conta já era negativo. E no fim do dia 19/08/2008, dia da liquidação, o saldo negativo tinha aumentado, o que prova de modo irrefutável que **a liquidação do câmbio foi efetivada com limite de crédito especial**.

Quanto ao pagamento de R\$ 18.100,00, realizado em 03/10/2008, também tiveram (sic) outra destinação, qual seja, o abatimento do débito da Impugnante perante o banco. Esse fato pode ser observado no estrato em anexo. Perceba que no mesmo dia desse depósito, o saldo conta da Impugnante fechou negativo. **Os tributos relativos ao Registro da DI foram pagos com o limite de crédito especial, junto ao Banco HSBC, conforme se prova com a cópia do extrato em anexo.** Tudo isso prova, de modo inegável, que o fluxo da empresa era muito grande e o dinheiro recebido tinha vários destinos, como pagamento de débito, investimento em outras importações, etc.

Portanto, fica afastada a presunção legal de importação por conta e ordem de terceiro.

Além disso, ainda que a importação tivesse sido realizada com recurso do cliente, a presunção de importação por conta e ordem de terceiro não é válida, apesar do texto do art.27 da Lei 10.637/2002, que essa norma foi tacitamente revogada pelo art.11 da Lei 11.281/2006 que assim determina:

“Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante pré-determinado não configura importação por conta e ordem de terceiros”.(grifo nosso)

Os dois dispositivos são contraditórios (*sic*). O primeiro afirma que a importação mediante utilização de recurso de terceiro é importação por conta e ordem, e o segundo dispositivo expressamente determina que a importação com revenda a encomendante pré-determinado não configura importação por conta e ordem.

No sistema jurídico não se admitem duas normas antagônicas regulamentando o mesmo assunto, devendo-se aplicar nesse caso, o previsto no art.2º, §1º, da LICC. Portanto, a presunção legal no art.27 da Lei 10.637/2002 foi revogada tacitamente pelo art.11 da Lei 11.281/2006. Embora o art.11 supramencionado seja suficiente, por si só, o TRF/1ª Região ratificou o texto conforme ementa anexada às fls. 1.376/1.378.

4. Existência de liquidez suficiente para as operações de importação.

A fiscalização assumiu conclusões precipitadas. Uma dessas foi de que a estrutura “enxuta” da empresa não apresenta local para estoque dos bens importados. Apesar de verdadeira a afirmação, isso não configura importação com capital de terceiro. Na era da informática, muitas empresas grandes vendedoras para o Brasil todo, não tem estrutura empresarial, existem somente nas páginas da internet e operam a partir de pequenos escritórios, sem prejuízo de suas vendas para todo o país de dimensões continentais. Apesar de esse não ser o caso da ora Impugnante, isso serve para ilustrar que a estrutura física da empresa nem sempre retrata o volume e os produtos de suas negociações.

A impugnante **tem uma loja de produtos importados cuja estrutura física não serve para abrigar os veículos importados**, mas isso não impede suas operações de importação e de compra e venda. Em grande parte de suas operações, a ora Impugnante compra o veículo e o deixa estocado nos Estados Unidos até encontrar comprador. Trata-se de carros de luxo, de difícil venda, e sendo a armazenagem em solo americano mais barata, reduzem-se os custos da empresa.

Quando desembarca a mercadoria no Brasil, normalmente o cliente já está à espera e ansioso por dirigir seu veículo faz a retirada no próprio porto. Quando ocorre de o veículo desembarcado ainda não ter sido revendido, ou quando o cliente não o retira de imediato, a empresa o deixa em exposição no pátio de alguma outra loja, daí o porquê das notas fiscais de exposição, citadas pela fiscalização em seu RF. Desse modo, é plenamente possível importar e revender carros de luxo sem ter galpão para armazenamento.

A segunda máxima em que se apoia a fiscalização, mas sem retratar a realidade, é que a ora Impugnante não comprova que dispunha de capital de giro suficiente para arcar com as despesas de importação.

Mas há sim um grande fluxo de caixa em suas operações, recebendo numerário de várias vendas, de baixo e de grande valor, os quais são destinados à manutenção da empresa, bem como para a compra no exterior de veículos importados. Se não bastasse, quando lhe falta liquidez, a ora Impugnante efetua suas importações mediante financiamento bancário, conforme admite a própria autoridade fiscal em vários trechos do seu RF.

Como mencionado, a Impugnante realmente recebe um adiantamento pela venda de seus carros, assim como acontece com toda revendedora de veículos, contudo o adiantamento não é direcionado para as despesas de importação. O dinheiro entra na conta da empresa e o seu destino é variado, para pagamento de funcionários, para pagamento de tributos, para custos de manutenção, bem como para investimentos na compra de outros bens que serão revendidos no futuro.

5. Inexistência de declaração inexata do valor da mercadoria importada.

Esta acusação é de subfaturamento. Cabe destacar que em 2008 foram realizadas 12 importações, conforme o RF (ver quadro de fls.1.380, na impugnação).

Além dos arquivos magnéticos coletados durante o procedimento especial, outros documentos foram solicitados da agência importadora e da empresa transportadora, para confrontar as informações prestadas pela ora Impugnante. Ainda assim a autoridade fiscal não encontrou divergência nesses documentos. Todos os documentos exigidos foram entregues à fiscalização, incluindo extratos bancários, Livros, Notas, DI, etc.

Assim, causou estranheza a acusação de subfaturamento, pois os veículos e motos passaram por fiscalização no momento de registro da DI, no qual foi avaliado até mesmo o valor declarado e, naquela época, as autoridades aduaneiras atestaram a veracidade do valor declarado, tanto que todos os veículos e motos foram liberados naquelas oportunidades.

De mais a mais, após as diligências junto a outros importadores locais, concluiu-se que os valores declarados nas DI's tidas como fraudulentas foram maiores que a média declarada noutras importações. Causa espécie que essas outras importações não sofreram qualquer fiscalização e os bens encontram-se livres e desembaraçados.

Diante disso, a ora Impugnante pugna pela expedição de ofício à Alfândega do Aeroporto Eduardo Gomes, em Manaus, para que sejam prestadas informações relativas ao preço médio apontado pelos importadores locais nas nacionalizações de motocicletas de igual modelo à acobertada pela DI nº 08/15956040, durante o ano de 2008.

Pelo Relatório Fiscal (RF) foi possível observar que a fiscalização desconsiderou documentos relevantes para as importações para o Brasil, considerando apenas documentos que retratam negociações entre a concessionária e o exportador (no exterior), nos quais a ora Impugnante não tem nenhuma participação.

Os dois documentos estrangeiros considerados foram o *Bill of Sale* e o *SED – Shipper's Export Declaration*. Mas esses documentos não servem de avaliação do preço do bem importado. O primeiro é uma espécie de nota fiscal de venda, que registra os valores agregados no produto saído da fábrica até o vendedor (no caso a concessionária). Todavia, o preço praticado entre a concessionária e o exportador (no exterior), ou entre a concessionária e o importador (a ora Impugnante), não é retratado no *bill of sale*. Isso porque as informações ali contidas não consideram os descontos dados pela concessionária. Ali está o valor “cheio” do produto, antes da

negociação com a concessionária para abater o preço. Por sua vez, o *SED* é a declaração de exportação americana, a qual exige a indicação do valor de mercado do veículo, o qual nem sempre retrata o valor pelo qual o veículo foi negociado com o importador. Para declarar o valor, o exportador (no exterior) utiliza uma espécie de guia de veículos que aponta o valor médio do automóvel exportado.

Assim foi que a fiscalização ignorou ocorrência corriqueira, conhecida e justificadora da diferença entre os valores indicados no *SED* e no *Bill os Sale*, o desconto praticado durante a negociação. É de conhecimento público a crise na economia americana, em 2008, e as concessionárias de veículos, de forma geral, praticaram descontos sobre o seus estoques. Tais descontos têm origem, muitas das vezes, nas próprias fábricas, que negociam diretamente com as revendedoras formas de recompor tais valores. Além disso, as correspondências consideradas pela fiscalização para atestar o subfaturamento, *data maxima venia*, apesar de estarem bem traduzidas, foram interpretadas de modo incorreto.

No trecho do RF, às fls.31, afirmou-se que a correspondência comercial, de 25.03.2008, da R&M International para a Importadora Zen (O C Chauvin, Zen Sistemas de Comunicação), revelaria que os 5% pagos à primeira como “comissão de compra” eram calculados sobre os preços reais das mercadorias, e não sobre os preços consignados nas faturas comerciais apresentadas à Aduana brasileira (preços subfaturados).

Houve interpretação distorcida do email citado. Este trata da negociação do valor do serviço do exportador. O exportador reclama um aumento do valor do serviço, o qual deveria ser 5% do valor do bem mais os impostos, e não somente 5% sobre o valor líquido do bem. Em nenhum momento se fala em fatura apresentada à aduana brasileira. Veja-se a tradução apresentada pelo Fisco às fls. 964:

“(...) é o que me faz pensar e avaliar que o meu trabalho com os automóveis deveria ser melhor remunerado que os 5% sobre o total da fatura (agora sobre o custo líquido do automóvel) (...)”.

Na realidade, a reclamação é de que a remuneração estava sendo de 5% sobre o valor líquido do automóvel, mas o Exportador entendia que sua remuneração deveria ser maior que 5% e calculada sobre o valor total da fatura, e não sobre o valor líquido.

O mesmo email demonstra que não houve subfaturamento, pois todos os impostos foram incluídos na fatura. Na continuação da tradução do email tem-se o seguinte:

“Eu moro no Condado de Browar, onde o imposto é de 6%. A concessionária está localizada no Condado de ...dade, onde o imposto é de 6,5% a 7%.

Supostamente eu deveria pagar de 6,5% a 7%, e eu reivindico pagar somente os 6% que correspondem à minha zona. Jamil, se eu não pagar os impostos e a taxa da concessionária não recebo o automóvel, e a soma de tudo é o constitui (sic) o valor final total da fatura (...). (Grifo da Impugnante).

Portanto, o email que supostamente reforçava a prática de subfaturamento, na verdade prova que a fatura apresentada continha todos os custos. Há outro documento, este sim com valor probatório no Brasil, o INVOICE. Espécie de nota fiscal emitida pelo exportador estrangeiro ao importador brasileiro.

O valor declarado na DI, referente ao valor da mercadoria no local de embarque (VMLE), foi US\$ 7.500,00, conforme relato do próprio Auditorfiscal.

Esse valor é o mesmo contido na *INVOICE*, conforme anexo. Essa página demonstra para a Yamaha R6, ano 2008, se comprada no início de 2011, teria o valor mínimo de US\$ 4.745,00. Claro que se deve considerar a desvalorização, contudo, para o valor declarado, na época, estar abaixo do valor mínimo, seria necessária uma desvalorização superior a 20%, o que não ocorreu. Além disso, na DI não foi declarado o valor mínimo. Como mencionado alhures, o valor declarado pela Impugnante está acima da média declarada por outros importadores.

Diante disso, conclui-se que a diferença entre a *Bill of Sale*, o *SED* e a *invoice*, ocorreu em razão das negociações ocorridas em 2008, ano de crise econômica, em que houve baixa de preços pelas concessionárias, para diminuir prejuízos, vendendo abaixo do valor contido no *Bill of Sale*.

Portanto, deve ser cancelada a multa por declaração inexata e/ou subfaturamento.

6. Inexistência de diferença de tributo.

Por ocasião do desembaraço aduaneiro todos os tributos foram pagos com base nos valores declarados nas DI's. A fiscalização efetuou lançamentos com base em suposta diferença entre o valor "real" das mercadorias e o valor declarado nas DI's. Mas, conforme comprovado no tópico acima, não houve subfaturamento, devendo ser cancelados todos os lançamentos de diferença do IPI, II, PIS e COFINS, bem com suas multas e juros.

7. Inocorrência de entrega a consumo de mercadoria estrangeira importada de forma irregular.

No primeiro auto de infração (referente ao IPI) houve lançamento de uma multa no valor de R\$ 39.000,00, com fundamento na infração de entrega a consumidor de mercadoria estrangeira importada de forma irregular.

Conforme afirmado antes, não ocorreu importação por conta e ordem de terceiro, mas somente a venda de uma moto importada. Ficou demonstrado que o valor declarado na DI corresponde ao valor real da moto, restando afastada a prática de subfaturamento e extinguindo, por consequência, as supostas irregularidades na importação.

Assim, deve ser cancelada a multa de 100% em decorrência da suposta entrega a consumo de mercadoria importada irregularmente.

8. Irregular arbitramento do valor do bem.

Ainda que não se considerem os valores declarados nas DI's, o que se admite apenas para garantir a impugnação de todas as matérias, o valor lançado está incorreto, foi arbitrado irregularmente.

No AVA se estabeleceu que a valoração aduaneira será pela aplicação sucessiva de seis métodos de valoração, no entanto, embora houvesse a possibilidade de se apurar o valor da transação por um dos métodos descritos no AVAGATT, a fiscalização optou por utilizar **ARBITRAMENTO** da base de cálculo do Imposto de Importação (II), com base na MP 2.15835/2001.

Cabe frisar que a aplicação da referida MP está condicionada aos casos em que **NÃO SEJA POSSÍVEL A APURAÇÃO DO VALOR DE TRANSAÇÃO**, o que não ocorreu neste caso, diante da vasta documentação apresentada pela ora Impugnante e colhida no procedimento fiscal. Logo, o arbitramento imposto revela-

se ILEGAL sob pena de confisco, diante do elevado valor do AINF, que não reflete o preço efetivamente praticado na importação. Uma vez desconsiderado o valor na DI, antes de arbitrar, dever-se-ia analisar o valor da *invoice*, do *nada guides*, do *SED* e do *Bill of sale*. Ainda quando não reflitam o verdadeiro valor da importação, servem de parâmetros do valor do bem, cuja observação é imperativa antes do arbitramento, que deve ser medida de exceção. Com isso, o ARBITRAMENTO feriu a disposição contida no art. 88 da MP 2.158/2001.

Ex positis, requer: 1-que seja declarada a nulidade do auto de infração; 2-alternativamente, que seja anulado o lançamento por inexistência de importação por conta e ordem de terceiro, de ocultação do verdadeiro importador e do subfaturamento; e 3-se entender pelo subfaturamento, o que se admite penas para impugnar todas as matérias, que seja cancelado o arbitramento, para que seja refeito o cálculo com base no valor na *invoice* ou, em último caso, no valor contido nos demais documentos oficiais relativos aos bens importados.

(...).

Ao analisar o caso, a DRJ entendeu por julgar a impugnação interposta pela O.C. CHAUVIN procedente em parte, para fins de reduzir tão somente o valor lançado da multa por entrega a consumo de mercadoria importada irregularmente, nos termos destacados no quadro constante de fl. 1468 dos autos, mantendo-se integralmente as demais exigências tributárias. A decisão da DRJ restou assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 08/10/2008, 15/10/2008

IRREGULAR IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO OCULTADO.

Não atendidos os requisitos legais para caracterizar importação regular em uma de suas modalidades possíveis. Aqui não se trata de regular importação por conta e ordem, nem tampouco se trata de regular importação por encomenda, mas sim de simulação de importação direta, isto é, no caso constatou-se irregular importação por conta e ordem de terceiro ocultado, real provedor dos recursos que custearam a operação de importação focada.

CESSÃO DO NOME. MULTA ISOLADA.

A cessão do nome da empresa para fins da ocultação do real interveniente ou beneficiário, real provedor dos recursos que custearam a operação de importação deve ser punida com a multa prevista na Lei 11.488/2007, art.33.

SUBFATURAMENTO. DIFERENÇA APURADA ENTRE O PREÇO DECLARADO E O PREÇO PRATICADO. MULTA REGULAMENTAR.

A fiscalização apurou o valor declarado à aduana americana pelo exportador na origem, tratando-se de valor coincidente com o da remessa de numerário ao exterior para aquisição da mercadoria estrangeira, e correspondendo ao efetivo valor da importação praticada. Pela diferença apurada entre o preço

efetivamente praticado na importação e o preço declarado na DI ocada neste processo foi corretamente aplicada multa prevista no Regulamento Aduaneiro, cuja base legal está no parágrafo único do art. 88 da MP 2.15835/2001.

ENTREGA A CONSUMO DE MERCADORIA IMPORTADA IRREGULARMENTE. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR DA MERCADORIA IMPORTADA.

No caso, a fiscalização deixou de aplicar a pena de perdimento para aplicar a multa pela entrega a consumo de mercadoria importada irregularmente.

O valor que serve de base para a aplicação desta multa corresponde ao valor aduaneiro da mercadoria importada. Neste ponto há que se reduzir o valor lançado para esta multa, nos termos do voto condutor do acórdão.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Data do fato gerador: 08/10/2008

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. DIFERENÇA DE TRIBUTO. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Constatada a declaração inexata do valor da mercadoria importada, exige-se o valor da diferença de tributo que deixou de ser recolhido. Neste processo, sobre a diferença de Imposto de Importação apurado em face da declaração inexata, no contexto da simulação de importação direta, deve-se aplicar a multa de ofício de 150% prevista na Lei 9.430/96, art.44, §1º.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Data do fato gerador: 08/10/2008

IPI VINCULADO À IMPORTAÇÃO. DIFERENÇA DE TRIBUTO. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Constatada a declaração inexata do valor da mercadoria importada, exige-se o valor da diferença de tributo que deixou de ser recolhido. Neste processo, sobre a diferença de IPI vinculado apurado em face da declaração inexata, no contexto da simulação de importação direta, deve-se plicar a multa de ofício de 150% prevista na Lei 9.430/96, art.44, §1º.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Data do fato gerador: 08/10/2008

IMPORTAÇÃO. PIS/PASEP. COFINS. DIFERENÇAS DE CONTRIBUIÇÃO. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Constatada a declaração inexata do valor da mercadoria importada, exige-se o valor da diferença de tributos que deixaram de ser recolhidos. Neste processo, sobre as diferenças de PIS/PASEPImportação e COFINSImportação apuradas em face da declaração inexata, no contexto da simulação de

importação direta, deve-se aplicar a multa de ofício de 150% prevista na Lei 9.430/96, art.44, §1º.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Insatisfeitos com o teor da referida decisão, a O.C. CHAUVIN interpôs Recurso Voluntário, através do qual repisou os argumentos constantes da sua impugnação, tendo acrescentado apenas o pedido de nulidade do Acórdão da DRJ, com fulcro no art. 59, inciso II do Decreto nº 70.235/1972.

Os autos, então, vieram-me conclusos para análise do Recurso Voluntário interposto.

A M.I.C.A. LIMA, até o presente momento, não apresentou qualquer manifestação nos autos.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões:

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte principal – O.C. CHAUVIN – é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

1. Das preliminares constantes do Recurso Voluntário da O.C. CHAUVIN

1.1. Da nulidade do acórdão da DRJ por cerceamento de defesa.

Além dos argumentos já trazidos em sua impugnação, a O.C. CHAUVIN trouxe em seu Recurso Voluntário tópico por meio do qual pleiteou o reconhecimento da nulidade do Acórdão da DRJ, com fulcro no art. 59, inciso II do Decreto nº 70.235/1972, alegando que a DRJ teria acolhido as presunções do auditor-fiscal, sem que tivesse analisado os documentos apresentados pela Recorrente que demonstrariam a regularidade da importação realizada, destacando a apresentação do extrato bancário que demonstraria que os valores depositados em sua conta foram utilizados para pagamento de outras despesas. Alegou ainda que a DRJ teria deixado de analisar o tópico no qual a Recorrente demonstraria que tem liquidez suficiente para praticar as importações, sem depender de recursos de seus clientes, bem como a questão levantada na impugnação de que o SED e o Bill of Sale não retratariam o valor da operação de importação, sendo a invoice o documento correto para tanto.

Entendo que não assiste razão ao contribuinte. Isso porque, da análise da extensa decisão proferida pela DRJ (vide fls. 1442/1469 dos autos), verifica-se que a autoridade julgadora analisou ponto a ponto dos argumentos colacionados pelo contribuinte em sua impugnação, tendo o contribuinte exercido plenamente o seu direito de defesa, que decerto não restou cerceado neste caso concreto. Logo, não há que se falar em nulidade da referida decisão.

1.2. Da arguição de cerceamento de defesa.

Alega o contribuinte que, até o presente momento, ainda não lhe haviam sido devolvidos todos os documentos que estavam com a fiscalização e que as cópias dos documentos anexadas aos autos não seriam suficientes para a elaboração de uma defesa consistente. Requer, então, que seja reconhecida a nulidade do auto de infração, com fulcro no art. 59, II, do Decreto 70.235/72, em razão da preterição do seu direito de defesa.

A decisão recorrida afastou esse argumento sob o fundamento de que o alegado pelo contribuinte não se enquadraria em nenhuma das hipóteses de nulidade descritas no art. 59 do Decreto 70.235/72. Destacou ainda que o contribuinte apresentou substancial impugnação à acusação fiscal, o que demonstraria ter o mesmo compreendido perfeitamente o

teor das acusações que lhe foram imputadas, entendendo que neste caso concreto restou garantido o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Concordo com a conclusão da DRJ no sentido de que não houve cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Registro, inclusive, que, conforme informação fiscal de fls. 1235/1237 dos autos, a própria autoridade fiscal, reconhecendo que não havia entregue inicialmente toda a documentação ao contribuinte, e em atenção aos princípios devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, reabriu o prazo para interposição de impugnação, que passou a ser contado da data da entrega da cópia integral dos processos, qual seja, 12/01/2011, ao invés da data da ciência constante do auto de infração.

Caso a suposta não entrega de algum documento original fosse essencial à solução da presente contenda, é certo que o contribuinte iria apontá-lo de forma específica. Ao contrário, constata-se que a defesa foi apresentada de forma genérica, alegando um suposto cerceamento do direito de defesa decerto não configurado na hipótese em comento.

1.3. Da utilização de prova ilícita.

Segue o contribuinte dispondo preliminarmente que teriam sido utilizadas pela fiscalização provas ilícitas, visto que, apesar dos termos de diligência, de retenção de documentos e de cópiagem de arquivos magnéticos estarem assinados pelo seu gerente, Sr. Jamil Derzi, as assinaturas constantes destes documentos não poderiam ser consideradas, visto que obtidas sob coação.

Da análise da argumentação trazida pelo próprio contribuinte, contudo, constata-se a total improcedência deste argumento, como bem ressaltou o Julgador da DRJ no trecho abaixo transcrito:

Além de curioso, é revelador o modo como a i. impugnante descreve a suposta coação, senão vejamos:

“A coação se fez de três formas: a primeira, pelo susto causado pelo tumulto que os auditores fiscais faziam no escritório quando ele chegou; a segunda, pela ameaça de uso de força caso não fosse assinado, e a terceira, e mais grave, pela ameaça, por escrito, de que o não atendimento à intimação autorizaria a lacração de móveis, caixas, cofres ou depósitos, mediante a requisição do auxílio de força pública, e acarretaria representação fiscal para fins penais por embaraço à fiscalização. Houve evidente coação, ainda que com ameaças amparadas por lei. (Grifos nossos).

A frase final utilizada pela d. impugnante, no parágrafo acima transcrito, parece reconhecer que cabe ao Estado organizar e executar a chamada **coação legal**. Se as supostas ameaças foram mero esclarecimento dos termos legais que amparam por um lado, o poder-dever de fiscalização tributária pelo Estado e, por outro lado, o dever de colaboração do contribuinte para com a administração tributária, a chamada coação legal deriva do exercício da competência fiscalizadora, e a suposta ameaça não passou de mera informação do texto legal que dá fundamento e ampara o uso da chamada violência organizada, autorizada pelo legislador pátrio ao Estado-administração, para cumprimento das garantias relativas ao exercício do dever de

fiscalizar e controlar a arrecadação tributária, em nome do interesse público prevalecente.

Observada a legislação regente, pode-se concluir que as supostas “ameaças”, atribuídas pela ora impugnante ao agente fiscal, não passaram de mera referência ao texto legal, com informação das consequências que decorreriam do não cumprimento do dever de colaboração do contribuinte com a fiscalização. Dessa forma, é do texto legal que deriva a suposta coação que levou o gerente da empresa a concordar em colaborar com a fiscalização e permitir o acesso aos documentos da loja, arquivos digitais nos computadores da contribuinte, inclusive emails e planilhas Excel, que assim foram lícita e legitimamente obtidos, nada obstando que sejam usados como provas neste processo. Descabida, pois, a arguição.

Afasto, pois, o argumento do contribuinte neste ponto, uma vez que não há que se falar em prova ilícita.

3. Do mérito

Em seu Recurso Voluntário, a O.C. CHAUVIN alegou, resumidamente: inoccorrência de importação por conta e ordem de terceiro; existência de liquidez suficiente para as operações de importação; inexistência de declaração inexata do valor da mercadoria importada; e inexistência de diferença de tributo.

Quanto ao mérito, entendo que tampouco merece guarida os argumentos da Recorrente. Como bem ressaltou a decisão recorrida, a fiscalização descreveu de forma minuciosa a operação realizada, fundamentando-se em uma série de documentos colacionados aos autos que deixam clara a infração cometida tanto pelo contribuinte principal, quanto pelo responsável solidário.

Tendo em vista que se encontra devidamente fundamentada e embasada nas provas carreadas aos autos, adoto como razões de decidir as constantes da decisão recorrida, cuja passagem transcrevo a seguir:

Em síntese, afirma que houve mera presunção da fiscalização, sem que apresentasse provas de que terceiro custeou as operações de importação consideradas no caso. Que se as importâncias adiantadas pelo cliente fossem para custear as despesas de importação deveriam ser no valor exato da importação. Além disso, **ainda que a importação tivesse sido realizada com recurso do cliente, a presunção de importação por conta e ordem de terceiro não é válida**, apesar do texto do art.27 da Lei 10.637/2002; que essa norma foi tacitamente revogada pelo art.11 da Lei 11.281/2006. Que não houve subfaturamento. Que foi irregular o arbitramento do valor da mercadoria importada porque a aplicação da MP 2.15835/ 2001 está condicionada aos casos em que **NÃO SEJA POSSÍVEL A APURAÇÃO DO VALOR DE TRANSAÇÃO**, o que não ocorreu neste caso.

Esclareça-se, de plano, o equívoco da r. impugnante ao apontar, sem razão, que o art.27 da Lei 10.637/2002 teria sido revogado tacitamente pelo art.11 da Lei 11.281/2006. As normas coexistem, estão em plena vigência e evidentemente não apresentam qualquer contradição, senão vejamos.

Transcrevem-se as normas referidas para maior facilidade na análise seguinte sobre a compatibilidade entre o disposto no art.27 da Lei 10.637/2002 com o previsto no art.11 da Lei 11.281/2006 (observar especialmente o §2º do art.11 da Lei 11.281/06):

Lei nº 10.637/2002

“Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.15835, de 24 de agosto de 2001”.

Lei nº 11.281/2006

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

§ 1º A Secretaria da Receita Federal:

I estabelecerá os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora na forma do caput deste artigo; e

II poderá exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do encomendante.

§ 2º A operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do § 1º deste artigo presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.15835, de 24 de agosto de 2001.

§ 3º Considera-se promovida na forma do caput deste artigo a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)”.

Pontue-se observação sobre a previsão estabelecida no art.11 da Lei 11.281/2006. Com o advento dessa Lei, estabeleceu-se norma muito útil para justamente distinguir, quando necessário, dois tipos de operações regulares de importação: (i) importação por conta e ordem e, (ii) importação por encomenda.

Primeiramente, resta evidente que não se trata de regular importação por conta e ordem de terceiro. As informações constantes do processo evidenciam características que não autorizam o enquadramento naquela modalidade de importação regular. Observe-se que na DI identifica-se suposta importação direta efetuada pela O C Chauvin (importadora aparente), com supostos recursos próprios.

O conceito legal de importação por conta e ordem, é assim definida no sítio eletrônico da Receita Federal:

“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 – 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. 1º da IN SRF nº 225/02, e art. 12, § 1º, I, da IN SRF nº 247/02).

*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 uma mera mandatária da adquirente.***

Em última análise, é a adquirente que pactua a compra internacional e dispõe de capacidade econômica para o pagamento, pela via cambial, da importação.

Entretanto, diferentemente do que ocorre na importação por encomenda, a operação cambial para pagamento de uma importação por conta e ordem pode ser realizada em nome da importadora ou da adquirente, conforme estabelece o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI – Título 1, Capítulo 12, Seção 2) do Banco Central do Brasil (Bacen).

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 empresa adquirente, pois dela se originam os recursos financeiros.

Portanto, numa regular importação por conta e ordem de terceiro, ambos se identificam perante a autoridade aduaneira como tais, devendo ainda satisfazer os demais requisitos estabelecidos na legislação regente, especialmente no que tange à idoneidade e comprovação da origem, transferência e disponibilidade dos recursos a serem utilizados para a importação.

Observe-se, ainda, que por força do disposto no §1º do art.11, acima transcrito, foi editada a IN SRF 634/2006 disciplinando **a regular importação por encomenda** e estabelecendo uma série de requisitos para a atuação de PJ importadora, em operação procedida para revenda a encomendante predeterminado, dentre os quais:

a) **para que seja considerada uma operação de importação por encomenda perfeitamente regular** é necessário que tanto a empresa encomendante quanto a empresa importadora **sejam habilitadas para operar no Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX)**;

b) a pessoa jurídica **encomendante das mercadorias deve apresentar** à unidade da SRF com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz, **cópia do contrato estabelecido com a pessoa jurídica importadora, caracterizando a vinculação** entre as empresas (encomendante e importadora) junto ao SISCOMEX, pelo prazo ou operações previstos no referido contrato;

c) a operação de **importação seja realizada integralmente com recursos da importadora contratada**;

d) **quando do registro da declaração de importação, a importadora, pessoa jurídica contratada, deverá informar o número de inscrição da empresa encomendante** no CNPJ;

e) além da importadora contratada, **a encomendante também deve ter capacidade econômica para adquirir** no mercado interno as mercadorias que lhe foram revendidas pela importadora;

Observe-se que no caso concreto, não há encomenda explícita de importação pela M.I.C.A LIMA, no entanto, conforme demonstrado pela fiscalização, e será explicitado mais adiante, os recursos utilizados para viabilizar a operação de comércio exterior, pela O C Chauvin, provêm daquela beneficiária oculta. Neste ponto é útil anotar que a ausência de contrato expresso de representação entre a ora impugnante, aparente importador direto, e a beneficiária oculta, real provedora dos recursos para a operação de importação, **por um lado, deixa claro que não se trata de regular importação por conta e ordem, nem tampouco de importação regular por encomenda, mas, por outro lado,** verificando-se a origem dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior focadas, como advindos daquela beneficiária oculta, desnuda-se a cortina da simulação de importação direta por parte da O C Chauvin, **explicitando-se uma irregular importação por conta e ordem da oculta M.I.C.A LIMA.**

Para a correta exegese do disposto no art.11 da Lei 11.281/2006, acima transcrito, explicita-se que quando a PJ importadora faça a importação com recursos próprios, para revenda a encomendante predeterminado, não se configurará a regular importação por conta e ordem, mas sim a regular importação por encomenda. **Nem de longe essa norma invalida o previsto no art.27 da Lei 10.637/2002, a qual permanece vigente e forte.**

Vale dizer, diante da constatação que a operação de comércio exterior foi realizada mediante utilização de recursos de terceiro, **presume-se por força da Lei que foi por conta e ordem daquele terceiro provedor dos recursos.**

No caso concreto, conforme detalhado mais adiante, os recursos utilizados não são próprios da O C Chauvin, mas se originam de aportes financeiros realizados pelo real adquirente oculto para cobertura das operações de importação indicadas, descortinando-se a simulada importação direta. Ademais, não há formal contrato de encomenda, nem muito menos esses atores se identificaram formalmente como tais perante a autoridade aduaneira (como encomendante e representante importador). Vale dizer nenhum dos requisitos legais foram atendidos para caracterizar importação regular em nenhuma das modalidades.

Aqui não se trata de regular importação por conta e ordem, também não se trata de regular importação por encomenda, mas sim de simulação de importação direta, isto é, **irregular** importação por conta e ordem de terceiro oculto.

Mas, antes ainda, de explicitar as evidências acerca da origem dos recursos empregados na importação, esclareça-se a d. impugnante acerca da importância jurídica de uma presunção legal, como a determinada no art.27 da Lei 10.637/2002.

A presunção legal estabelecida, pelo legislador, **tem o poder de inverter o ônus da prova**, sendo esta sua característica essencial. Vale dizer, uma vez constatada a premissa estabelecida na norma legal, que no caso é a evidência de serem originados de terceiro os recursos utilizados para custear a operação de importação, fica autorizada a presunção legal *juris tantum*, de ocorrência de dano ao erário mediante a infração administrativa contra o controle aduaneiro do comércio exterior (importações e exportações) conceituada como interposição fraudulenta de terceiros.

Tal espécie de presunção somente é passível de ser contraditada por meio de provas idôneas em contrário, por parte do acusado, que na fase investigatória não logrou fazer as comprovações requeridas.

Restou verificado que a disponibilidade dos recursos e sua efetiva transferência ao patrimônio do aparente importador direto foram providenciadas pelo real provedor inicialmente ocultado, mas identificado oportunamente pela fiscalização.

Além da aplicação da presunção legal prevista no art.27 da Lei 10.637/02, de irregular importação por conta e ordem de terceiro ocultado, registre-se que aqui também se trata da aplicação da presunção legal de interposição fraudulenta de terceiros, nos termos previstos na legislação aduaneira, nos termos a seguir explicitados.

Independente da análise que ainda se fará mais adiante acerca do mérito da conclusão fiscal relativa à origem, disponibilidade e transferência dos recursos aplicados nas operações especificadas de comércio exterior, cabe neste momento explicitar que quando se verifique a falta de comprovação de qualquer um daqueles elementos, caberá a presunção legal prevista no art.23, V e §2º, do DI nº 1.455/76, com a redação dada pela Lei nº 10.637/02, art.59, corroborado pelo disposto no art.11, II, da IN SRF nº 228/02 (c/c IN SRF 650/2006), segundo as normas a seguir reproduzidas para maior clareza:

DI nº 1.455/1976

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

I – omissis

(...)

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

(...)

§1º. ... omissis

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

(...)”.

IN SRF nº 228/02

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

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

II interposição fraudulenta, nos termos do § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976,(...), em decorrência da não comprovação

da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, inclusive na hipótese do art. 10.

Parágrafo único. Nas hipóteses previstas nos incisos I e II do caput, será ainda instaurado procedimento para declaração de inaptidão da inscrição da empresa no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ)".

No caso, há que se analisar a efetividade da premissa adotada pela fiscalização, e que levou à aplicação da presunção legal prevista no DI nº 1.455/76, art.23, inciso V e §2º, c/a redação dada pela Lei 10.637/02.

Trataremos de explicitar as informações relevantes constantes do processo que apontam as características da operação. Devemos agora verificar se elas autorizam a aplicação da presunção legal de interposição fraudulenta de aparente importador, pela ocultação do real adquirente, o que identificaria irregular importação por conta e ordem.

No que tange à origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados na operação de comércio exterior especificada, vejamos as evidências apuradas pela fiscalização, conforme descritas às fls.1.141/1.146, vol.6:

1. Trata-se da importação registrada pela **DI nº 08/15956040, de 08/10/2008**, da motocicleta Yamaha YZFR1XR de chassis nº JYARJ16E28A007465, no valor CIF total declarado de US\$ 9.021,50. Conforme informações prestadas pela própria O. C.CHAUVIN nos documentos juntados aos autos;

2. O pagamento internacional pela aquisição dessa motocicleta foi providenciado através da celebração de um único contrato de câmbio, de nº 08/103702, cuja liquidação ocorreu no dia 19/08/2008, no valor de R\$ 24.592,50, em c/c da entidade fiscalizada no Banco HSBC.

3. No dia 07/08/2008, isto é, 12 dias antes da liquidação do câmbio, houve um aporte de R\$ 18.100,00 na c/c da O C Chauvin no Banco Itaú, efetuado via transferência eletrônica (TED) por pessoa identificada como M.I.C.A LIMA, conforme consta no próprio extrato bancário da conta no Itaú e conforme atestam informações dos arquivos digitais denominados "Copia HD\OC CHAUVIN\JAMIL\MEUS DOCUMENTOS\Recibo R6 Luciano.doc".

4. **Houve novo aporte de numerário no dia 03/10/2008, na c/c da O C Chauvin no Banco HSBC no valor de R\$ 18.100,00**, cinco dias antes do registro da DI especificada e do conseqüente pagamento dos tributos aduaneiros devidos, **realizado por meio de depósito em cheque por pessoa identificada como LUCIANO (R6)**, de acordo com os arquivos digitais denominados "Copia HD\OC CHAUVIN \JAMIL\MEUSDOCUMENTOS\LC 2008.xls", "Copia HD\OC CHAUVIN\JAMIL\MEUS DOCUMENTOS\Planilha custos importação motos.xls", e Copia HD\OC CHAUVIN\FABIO/29.10.2008/Controle de caixa Fabio Souza.xls".

5. Os contratos de câmbio e os tributos aduaneiros foram liquidados com recursos da empresa individual M.I.C.A LIMA. CNPJ nº 83.888.313/000155, cuja titular vem a ser a mãe do Sr. Luciano Régis de Araújo Lima Filho, CPF nº 662.602.99249, o mesmo que realizou o segundo aporte de R\$ 18.100,00, antes mencionado.

6. Os valores aportados relacionados a esta operação de comércio exterior, no montante total de R\$ 36.200,00, revela não apenas o montante suficiente para liquidar o câmbio vinculado à importação e parte dos tributos aduaneiros incidentes no registro da DI, mas indica que foram utilizados também para pagar ao exportador, no exterior, à margem do sistema financeiro nacional, a diferença de preço da mercadoria não declarado à autoridade aduaneira. De fato, identificou-se, na investigação procedida, que o valor da mercadoria foi declarado a menor na DI, caracterizando-se subfaturamento da importação, a ser ainda mais detalhado adiante.

7. O exame das notas fiscais (NF) de entrada e de saída da ora impugnante demonstrou que em 09/10/2008 foi formalizada a entrada da motocicleta no patrimônio da O C Chauvin. Esta emitiu em 15/10/2008 NF de venda (saída) para o Sr. Luciano Régis de Araújo Lima Filho, cujo domicílio fiscal é em Belém/PA. O Sr. Luciano, conforme antes mencionado, é filho da empresária individual titular da M.I.C.A LIMA, a qual se dedica, entre outras atividades, ao comércio varejista de peças e acessórios para veículos. Com isso a fiscalização confirmou o fechamento do ciclo iniciado com os aportes de recursos no caixa da O C Chauvin para custeio da importação, conforme descrito mais acima, não restando dúvida de que a M.I.C.A LIMA era desde o princípio, a real provedora de recursos para custeio da importação e adquirente verdadeiro da mercadoria importada irregularmente.

8. Como a O C Chauvin pretendeu formalizar a “revenda” da mercadoria estrangeira para o filho da titular da M.I.C.A LIMA, real adquirente da mercadoria no exterior, esta ficou oculta tanto na operação de importação, quanto na de “revenda”. O arquivo digital de correspondência comercial denominado “Copia HD\OC CHAUVIN\FABIO\EMAIL\Fw.htm” (mensagem eletrônica de 14/10/2008, 14:16 h, de título “Re:”) reafirma a ocultação da M.I.C.A LIMA nas duas operações mencionadas, identificando-se o sr. Luciano Régis de Araújo Lima enviando mensagem à O C Chauvin (cujo nome de fantasia é ZEN SISTEMAS DE COMUNICAÇÃO) para solicitar que a motocicleta não fosse faturada contra a M.I.C.A LIMA, mas sim em nome dele próprio, com vistas ao não pagamento de ICMS na revenda subsequente.

9. O licenciamento desta importação foi solicitado em 25/08/2008, com o pedido de registro da LI nº 08/20667169, o que revela que o primeiro aporte financeiro de R\$ 18.100,00, em 07/08/2008, foi efetuado na c/c da O C Chauvin antes do pedido de LI. Os fatos e evidências desvendados afastam a alegação de que o suprimento de recursos pelo cliente teria ocorrido antes da chegada da mercadoria ao Brasil, mas depois de já supostamente adquirida no exterior pela O C Chauvin, que tais aportes teriam sido feitos para reservar para o cliente a motocicleta que supostamente a O C Chauvin já havia adquirido antes no exterior, conforme visto não faz sentido a alegação. Restou evidente que mesmo antes de a O C Chauvin solicitar a Licença para importar a mercadoria referida, o real adquirente e provedor dos recursos já os havia transferido mediante aportes financeiros em c/c da O C Chauvin.

10. Conforme apontou precisamente a fiscalização, a quase integralidade dos custos envolvidos na importação da motocicleta já estavam pagos pelo real adquirente antes mesmo do registro da DI, como demonstra a linha referente ao remetente de recursos (coluna “NOME”) “LUCIANO (R6)” da planilha anexada, versão impressa do arquivo digital denominado “Cópia HD\OC CHAUVIN\JAMIL\MEUS DOCUMENTOS\Planilha custos importação motos.xls”.

Quanto à prática de subfaturamento da importação, vejam-se as seguintes evidências apuradas:

1. A DI em foco aponta para o valor da mercadoria no local de embarque (VMLE), US\$ 7.500,00. No entanto, a fiscalização aduaneira obteve as cópias das

notas de venda (*bill of sale*) relacionadas à aquisição da motocicleta pelo exportador no exterior, bem como cópia da Declaração de Exportação (*Shipper's Export Declaration – SED*) apresentada à Aduana americana pelo exportador no exterior. Na nota de venda a mercadoria está perfeitamente identificada pelo nº do chassi da motocicleta, estampando o valor de US\$ 8.800,00. Na declaração de exportação perante a Aduana americana o valor indicado é de US\$ 9.345,00. Em que pese a divergência dos valores estampados na nota de venda e na declaração de exportação, ambos são superiores ao valor de US\$ 7.500,00 declarados pela O C Chauvin à Aduana brasileira. Daí surgiu a primeira relevante evidência de subfaturamento.

2. Está claro que a diferença de valores acima destacada, entre a nota de venda no exterior e a declaração de exportação, explica-se em razão da legislação regente da valoração aduaneira americana, segundo a qual custos e despesas enfrentados pelo fornecedor R&M deviam ser somados ao preço da nota de venda, compondo o valor a ser declarado na exportação. Mas, ainda assim, impunha-se à autoridade aduaneira brasileira apontar o correto valor aduaneiro a ser considerado na importação da motocicleta.

3. A planilha anexada aos autos, cujo conteúdo do arquivo digital denominado "Cópia HD\OC CHAUVIN \JAMIL\MEUS DOCUMENTOS\Planilha custos importação motos.xls", mais especificamente na coluna "VALOR REMESSA US" da planilha, expõe a prática do subfaturamento na referida importação. Houve remessa de recursos ao exterior realizada de duas formas, uma oficial e outra não oficial. A remessa oficial, com intermediação de instituição financeira autorizada pelo Banco Central do Brasil (BC) a operar no mercado de câmbio, foi executada no valor de US\$ 7.500,00, coincidente com o VMLE declarado na DI. A remessa não oficial, realizada à margem dos controles cambiais do BC, foi realizada no valor de US\$ 1.400,00, em espécie ("*Cash*"), e corresponde a parte do valor subfaturado pela O C Chauvin. Na referida planilha a O C Chauvin denomina o pagamento internacional em espécie (não oficial) de "*Cash*". A prática infracional de uso de doleiros para esse propósito é relativamente freqüente. O interessado paga ao doleiro no Brasil em reais (R\$), e este providencia o pagamento também em espécie, geralmente em dólares (US\$), ao destinatário no exterior. A outra parcela do valor subfaturado veio a compor o preço efetivamente praticado na operação de importação, **no montante total de US\$ 9.345,00.**

4. Observe-se que o valor de US\$ 9.345,00 é coincidente com o valor declarado na exportação, pela R&M, perante a Aduana americana. A correspondência comercial de Maria C. Andrade (R&M) para a ZEN SISTEMAS DE COMUNICAÇÃO (O C Chauvin) datada de 21/08/2008, às 11:23 h, de título "Re: Remessa R1, R6 y Mustang", comprova o preço efetivamente praticado na operação de importação, no montante de US\$ 9.345,00 ("Moto R6 Grey") formado pelos US\$ 8.800,00 constantes da nota de venda ao exportador no exterior, mais as despesas de frete e seguro nos EUA e a comissão devida à R&M. Este, de fato, é o valor que deve ser considerado como valor aduaneiro da mercadoria, concluindo-se com segurança que houve subfaturamento no valor declarado na DI perante a autoridade aduaneira brasileira.

5. Pelo fato do subfaturamento, isto é, por haver sido apurada diferença entre o preço declarado na DI e o preço efetivamente praticado, foi aplicada a multa isolada regulamentar prevista no Decreto nº 4.543/2002, art.633, I (Regulamento Aduaneiro):

"Art. 633. Aplicam-se, na ocorrência das hipóteses abaixo tipificadas, por constituírem infrações administrativas ao controle das importações, as

seguintes multas (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 169 e § 6º, com a redação dada pela Lei nº 6.562, de 18 de setembro de 1978, art. 2º):

I de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado (Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, art. 88, parágrafo único);

(...)

§ 4º A aplicação das penas referidas neste artigo (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 169, § 5º, com a redação dada pela Lei nº 6.562, de 1978, art. 2º):

I não exclui o pagamento dos tributos devidos, nem a imposição de outras penas, inclusive criminais, previstas em legislação específica; ... ”.

Aproveita-se para esclarecer que ao contrário do que pareceu entender a d. impugnante, **no presente caso não houve arbitramento do valor aduaneiro da mercadoria importada**, tendo-se identificado a partir da investigação fiscal produzida, o valor declarado pelo exportador no exterior, que foi coincidente com o valor das remessas de numerário realizadas para pagamento da mercadoria adquirida no exterior, tendo sido este o valor identificado para real valor aduaneiro da mercadoria importada irregularmente.

Observe-se que a base legal indicada no RA/2002, art. 633, I, está de fato no **parágrafo único do art.88 da MP nº 2.15835/2001**:

“Art. 88. No caso de fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria, em conformidade com um dos seguintes critérios, observada a ordem seqüencial:

I preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar;

II preço no mercado internacional, apurado:

a) em cotação de bolsa de ... ;

b) de acordo com o método previsto no Artigo 7 do Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT/1994, ... omissis; ou

c) mediante laudo

Parágrafo único. Aplica-se a multa administrativa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado, sem prejuízo da exigência dos impostos, da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e dos acréscimos legais cabíveis.

Vale dizer, conforme assinalado antes, no caso concreto, embora constatada a simulação de importação direta, para ocultar o real provedor dos recursos que custearam a importação, e a fraude pelo subfaturamento, não houve necessidade de arbitramento porque, com base nos documentos acostados, obtidos pela fiscalização, no Brasil e no exterior, foi possível identificar o valor efetivamente praticado na importação, exatamente coincidente com o preço da exportação declarado perante a aduana americana pelo exportador na origem.

Observe-se que nos termos do art.88 da referida MP, se fosse o caso de arbitramento, isto é, se não tivesse sido possível apurar/identificar o preço efetivamente praticado na importação, então seria o caso de se recorrer ao arbitramento mediante os critérios utilizados na ordem sequencial indicada nos incisos do artigo, sendo o primeiro deles, descrito no inciso I do art.88, o preço de exportação para o País (Brasil) de mercadoria idêntica ou similar. Mas, no caso, exatamente por haver sido apurado o efetivo preço de exportação para o Brasil da própria mercadoria descrita na DI focada neste processo, este foi evidentemente o valor utilizado para identificar a diferença entre aquele valor efetivamente praticado e o valor que foi declarado na DI (a menor).

A diferença apurada, entre o preço realmente praticado na importação e o valor declarado na DI objeto deste processo foi de R\$ 4.016,38, conforme consta no auto de infração às fls.17 deste eprocesso, mantendo-se integralmente a exigência desta multa.

(...).

Conforme razões acima expendidas, entendo que não assiste razão à Recorrente.

Da conclusão

Voto, portanto, no sentido de conhecer, porém, negar provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte principal, mantendo a decisão da DRJ em sua integralidade.

É como voto.

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora