



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10314.000413/2007-99  
**Recurso** Embargos  
**Acórdão nº** 3402-011.366 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de fevereiro de 2024  
**Embargante** HUAWEI DO BRASIL TELECOMUNICACOES LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 06/01/2004 a 28/07/2006

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE, OMISSÃO OU CONTRADIÇÃO.**

Presentes os pressupostos regimentais e verificados os vícios de obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria ser expressamente analisado pelo Colegiado, cabe o acolhimento dos embargos de declaração.

**PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. SÚMULA CARF Nº 11.**

Em conformidade com a Súmula CARF nº 11, não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

**INTIMAÇÃO ELETRÔNICA. PROCESSO ADMINISTRATIVO. VALIDADE.**

A prática de atos processuais na forma eletrônica para os contribuintes optantes do DTE - Domicílio Tributário Eletrônico independe de comunicação específica para cada um dos processos, visto que a Portaria SRF nº 259/2006 deve ser aplicada indistintamente a todos processos administrativos digitais.

**INTEMPESTIVIDADE. RECURSO VOLUNTÁRIO NÃO CONHECIDO.**

É intempestivo o Recurso Voluntário apresentado após o transcurso do prazo legal de 30 (trinta) dias para interposição, contados da data da ciência da decisão DRJ, pelo que dele não se deve tomar conhecimento. Intimação válida, realizada no domicílio eletrônico do sujeito passivo, conforme opção vigente à época.

**MANUTENÇÃO NO POLO PASSIVO DO REAL ADQUIRENTE QUE CONCORREU PARA A PRÁTICA DA INFRAÇÃO.**

Cabe ser mantida no polo passivo da autuação a empresa qualificada como a real adquirente das mercadorias importadas quando comprovada a efetiva ocorrência de importação por conta e ordem de terceiros, simulada pela documentação que respaldou a importação (art. 95, V, Decreto-lei n.º 37/1966). Além disso, respondem pela infração conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie (art. 95, I, Decreto-lei n.º 37/1966).

**INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS**

Sendo classificada a importação por conta e ordem de terceiros com fulcro na documentação acostada aos autos pela fiscalização, em especial o contrato firmado entre a importadora ostensiva e a importadora efetiva, resta comprovada a interposição fraudulenta nos termos o artigo 23, V, do Decreto-lei n.º 1.455/76, com redação dada pela Lei n.º 10.637/2002.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, julgar os recursos da seguinte forma: **(i)** rejeitar os argumentos invocados a título de questões de ordem pública em Manifestação de e-fls. 8945-8950; **(ii)** rejeitar o argumento sobre a incidência de prescrição intercorrente. Os Conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares, Jorge Luís Cabral e Pedro Sousa Bispo acompanharam a Relatora pelas conclusões com relação à autonomia do Direito Aduaneiro frente ao Direito Tributário, nos termos do voto vencedor do conselheiro Jorge Luís Cabral; **(iii)** acolher parcialmente os Embargos de Declaração da empresa Huawei do Brasil Telecomunicações Ltda (e-fls. 8841-8855), para sanar as omissões indicadas, sem atribuição de efeitos infringentes; **(iv)** Acolher parcialmente os Embargos de Declaração da empresa Server Company Comércio Internacional S/A (e-fls. 8861- 8884), para sanar as omissões indicadas, sem atribuição de efeitos infringentes.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos – Relatora

(assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Marina Righi Rodrigues Lara, Jorge Luis Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

Fl. 3 do Acórdão n.º 3402-011.366 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10314.000413/2007-99

## Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos por HUAWEI DO BRASIL TELECOMUNICAÇÕES LTDA (e-fls. 8.841-8.855) e SERVER COMPANY COMÉRCIO INTERNACIONAL S/A (e-fls. 8.861-8.884), contra v. **Acórdão n.º 3402-006.900**, proferido em sessão de 26 de setembro de 2019 com a seguinte ementa:

### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 06/01/2004 a 28/07/2006

### **INTEMPESTIVIDADE. RECURSO VOLUNTÁRIO NÃO CONHECIDO.**

É intempestivo o Recurso Voluntário apresentado após o transcurso do prazo legal de 30 (trinta) dias para interposição, contados da data da ciência da decisão DRJ, pelo que dele não se deve tomar conhecimento. Intimação válida, realizada no domicílio eletrônico do sujeito passivo, conforme opção vigente à época.

### **MANUTENÇÃO NO POLO PASSIVO DO REAL ADQUIRENTE QUE CONCORREU PARA A PRÁTICA DA INFRAÇÃO.**

Cabe ser mantida no polo passivo da autuação a empresa qualificada como a real adquirente das mercadorias importadas quando comprovada a efetiva ocorrência de importação por conta e ordem de terceiros, simulada pela documentação que respaldou a importação (art. 95, V, Decreto-lei n.º 37/1966). Além disso, respondem pela infração conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie (art. 95, I, Decreto-lei n.º 37/1966).

### **INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS**

Sendo classificada a importação por conta e ordem de terceiros com fulcro na documentação acostada aos autos pela fiscalização, em especial o contrato firmado entre a importadora ostensiva e a importadora efetiva, resta comprovada a interposição fraudulenta nos termos o artigo 23, V, do Decreto-lei n.º 1.455/76, com redação dada pela Lei n.º 10.637/2002.

Recurso Voluntário Negado.

Através do acórdão embargado este Colegiado, em composição anterior, por unanimidade de votos, não conheceu do Recurso Voluntário da empresa HUAWEI DO BRASIL TELECOMUNICAÇÕES LTDA e negou provimento ao Recurso Voluntário da SERVER COMPANY COMÉRCIO INTERNACIONAL S/A.

A irresignação da Embargante HUAWEI DO BRASIL TELECOMUNICAÇÕES LTDA foi apresentada com os seguintes argumentos:

- i) Omissão e obscuridade quanto à data e forma de intimação da decisão da DRJ objeto do Recurso Voluntário em análise;**
- ii) Omissão quanto à determinação da Portaria SRF 259/2006, de indicação dos processos sujeitos à comunicação eletrônica. Condição de eficácia da intimação eletrônica por força do art. 23 do Decreto n.º 70.235/1972;**

- iii) Omissão quanto à imprevisibilidade e insegurança do envio de comunicações processuais por sistema eletrônico na época dos fatos (2012). Fato notório: houve ajustes posteriores do sistema (2013 e 2014), destinados a assegurar a certeza da ciência do interessado (art. 26, §3º, da Lei n.º 9.784/1999);**
- iv) Omissão, obscuridade e contradição quanto à não aplicação ao caso da interpretação da legislação adotada pela CSRF no Acórdão 9101-004.088, que foi invocado como razão de decidir pelo acórdão embargado;**
- v) Omissão quanto existência de intimações informando a persistência na tramitação do processo em meio físico mesmo após a adesão ao DTE. Presença do requisito imposto pelo v. acórdão ora embargado para reconhecimento da nulidade da intimação eletrônica.**

Através do r. **Despacho de Admissibilidade de e-fls. 8.914-8.921** foi dado seguimento aos Embargos para que o Colegiado aprecie as matérias relativas a:

- i) Omissão quanto à determinação da Portaria SRF 259/2006, de indicação dos processos sujeitos à comunicação eletrônica. Condição de eficácia da intimação eletrônica por força do art. 23 do Decreto n.º 70.235/1972”; e**
- ii) Omissão quanto à imprevisibilidade e insegurança do envio de comunicações processuais por sistema eletrônico na época dos fatos (2012).**

Por sua vez, a irresignação da Embargante SERVER COMPANY COMÉRCIO INTERNACIONAL S/A foi apresentada com os seguintes argumentos:

- i) Contradição quanto ao período em que foram realizadas as importações;**
- ii) Omissão quanto ao fundamento do erro de sujeição passiva invocado no Recurso Voluntário. Obscuridade e contradição ao afirmar que a Embargante teria se conformado com sua inclusão no polo passivo; e**
- iii) Omissão quanto ao fundamento da decadência. Obscuridade e contradição ao afirmar que a questão estaria preclusa. Mero efeito (subsidiário, caso não anulado o processo) da ilegitimidade passiva da Huawei;**
- iv) Contradição e obscuridade na qualificação da operação como importação por conta e ordem, já que não preenchidos os requisitos indicados na decisão. Omissão quanto à observância da legislação na época dos fatos;**
- v) Omissão quanto ao caráter declaratório das Leis ns. 11.281/2006 e 11.452/2007, ao distinguir entre encomenda e conta e ordem. Obscuridade na identificação das figuras, diante da existência de regramentos distintos;**

- vi) A indicação do encomendante na DI só passou a ser exigida com o advento da IN SRF 634/2006. Contradição e obscuridade na aplicação retroativa de obrigações criadas após o advento da Lei n.º 11.281/2006;**
- vii) Omissão quanto à falta de motivação da autuação em relação às operações do período posterior à Lei n.º 11.281/2006;**
- viii) Omissão e contradição na qualificação da operação como simulada quando não há pacto simulatório. Houve mera requalificação jurídica do contrato.**

Através do r. **Despacho de Admissibilidade de e-fls. 8.922-8.941** foi dado seguimento aos Embargos para que para que o Colegiado aprecie as matérias relativas a:

- i) Omissão quanto à aplicabilidade do art. 95 do DL 37/66 à penalidade do art. 23, V, do Decreto-lei 1.455/76”; e**
- ii) Omissão quanto à falta de motivação da autuação em relação às operações do período posterior à Lei n.º 11.281/2006”.**

Em manifestação de e-fls. 8.945-8.950, a autuada HUAWEI DO BRASIL invocou matéria de ordem pública com os seguintes pedidos:

- i) Para que seja declarada a nulidade (i) do acórdão DRJ-III ou, subsidiariamente, (ii) de todos os atos processuais que lhe são posteriores (e dirigidos à Recorrente); em especial, (iii) a nulidade do Acórdão CARF-III, que declarou a intempestividade recursal da Recorrente, a despeito da existência de Recurso Voluntário pendente de apreciação, bem como (iv) a redistribuição do processo à 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção desse Eg. Conselho (que proferiu o Acórdão CARF II), órgão de julgamento preventivo para apreciação dos recursos voluntários das partes, por já haver iniciado o seu julgamento.**

A petição foi rejeitada através do Despacho de Admissibilidade de Embargos Inominados de e-fls. 9.031-9.038, posteriormente anulada por sentença proferida no Mandado de Segurança n.º 1026964-32.2020.4.01.3400, cujo dispositivo abaixo colaciono:

Ante o exposto, CONCEDO A SEGURANÇA para declarar a nulidade do ato coator impugnado, na parte que inadmitiu os Embargos de Declaração opostos pela Impetrante nos autos do Processo Administrativo n. 10314.000413/2007-99, de modo a assegurar o seu regular exame pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

Após, através do Despacho de fls. 9.237 o recurso foi encaminhado para julgamento.

É o relatório.

Fl. 6 do Acórdão n.º 3402-011.366 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10314.000413/2007-99

## Voto Vencido

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

### 1. Pressupostos legais de admissibilidade

Conforme Despachos de Admissibilidade, os embargos são tempestivos e preenchem os demais requisitos previstos pelo artigo 65 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015, vigente no momento da interposição, motivo pelo qual devem ser conhecidos.

### 2. Síntese dos fatos

Trata o presente processo de Auto de Infração para a exigência de multa substitutiva da pena de perdimento prevista no art. 23, V, § 3º, do Decreto-lei n.º 1.455/1976, em razão de configuração de interposição fraudulenta sobre importações realizadas em 2006, mediante ocultação do real adquirente e com falsificação ou adulteração de documentos.

Apontou a Fiscalização que a atuada HUAWEI DO BRASIL realizou importações por sua conta e ordem por intermédio da empresa SAB COMPANY (atual SERVER COMPANY). Contudo, a SERVER declarou as operações como importações por conta própria, de forma simulada e com a ocultação do real adquirente (HUAWEI).

A Impugnação apresentada pela HUAWEI foi julgada improcedente pela 2ª turma da DRJ/São Paulo II através do **Acórdão n.º 17-19.606**, mantendo integralmente o lançamento.

Através do **Acórdão de Recurso Voluntário n.º 3102-00.217** foi decidido que “o processo deve ser anulado desde a impugnação apresentada pela responsável intimada [Huawei do Brasil Telecomunicações Ltda - HUAWEI], para que a importadora Sab Company, posteriormente Server Company (SERVER), seja incluída como responsável solidária no polo passivo, bem como regularmente intimada, como medida de saneamento do processo e garantia do amplo direito de defesa do contribuinte”.

Após intimação, a responsável solidária SERVER igualmente apresentou Impugnação, sendo as duas defesas julgadas pela DRJ através do **Acórdão n.º 17-32.275**, com o seguinte resultado:

- ✓ Deu provimento à Impugnação da Server, por “(i) *decadência de parte do lançamento e (ii) inimputabilidade da infração do Decreto-lei n.º 1.455, artigo 23, V, ao importador, cuja conduta encontra tipicidade no artigo 33 da Lei n.º 11.488/2007*”, e
- ✓ Negou provimento à defesa e manteve o lançamento em relação à Huawei.

Em julgamento ao Recurso de Ofício sobre a SERVER e Recurso Voluntário da HUAWEI, foi proferido o **Acórdão n.º 3201-000.825**, que deu provimento ao Recurso de Ofício, afastando a decadência e a “inimputabilidade” do importador ostensivo, com a

determinação de novo julgamento pela DRJ de origem para análise dos demais argumentos. Naquela ocasião o Recurso Voluntário não foi conhecido por restar prejudicado.

Com o retorno, a 24ª Turma da DRJ/SP1 (e-fls. 7.975/8.019) proferiu o **Acórdão n.º 16-42.388**, julgando improcedentes as Impugnações.

A HUAWEI foi intimada da decisão de primeira instância pela via eletrônica em 25/12/2012, conforme Termo de Ciência por decurso de Prazo de e-fls. 8.027,

A SERVER foi intimada da decisão de primeira instância pela via postal, cujo Aviso de Recebimento retornou em 13/12/2012 por motivo de mudança (e-fl. 8.025), porém com intimação do Sr. JOÃO BATISTA ABIGAIL DE PAULA em 12/12/2012 (e-fl. 8.026), diretor presidente da empresa SERVER.

Consta às fl. 8.028 o Termo de Perempção, com inscrição em dívida atida da União, e retorno do processo ao CARF por determinação judicial proferida no Mandado de Segurança n.º 0010887-03.2013403.6100 (e-fls. 8.266/8.271 e 8.308/8.312).

Após análise do processo e das intimações das empresas quanto ao **Acórdão n.º 16-42.388**, este Colegiado, em anterior composição, converteu o julgamento do recurso em diligência através da **Resolução n.º 3402-001.212** (e-fls. 8.331/8.339), para que a repartição fiscal de origem procedesse às seguintes providências:

(i) Intimar a empresa SERVER COMPANY em uma das formas autorizadas pelo art. 23, do Decreto n.º 70.235/72 após a tentativa frustrada de citação postal no endereço da empresa (intimação pessoal, intimação eletrônica ou intimação por Edital), abrindo-lhe a oportunidade para apresentar Recurso Voluntário dentro do prazo legal;

(ii) Averiguar e apresentar os documentos pertinentes (dentre os quais a cópia do termo de opção por domicílio tributário eletrônico), a data em que foi feita a opção pelo domicílio tributário eletrônico pela empresa HUAWEI.

A empresa SERVER COMPANY foi intimada por Edital após a tentativa frustrada de citação por via postal (e-fls. 8.343/8.346), com data de ciência em 02/04/2018 (e-fl. 8.346) e interposição de Recurso Voluntário em 30/04/2018 (e-fls. 8.352/8.413).

Com relação à intimação da HUAWEI foi prestada a INFORMAÇÃO DERAT/ECOB 39/2018 (e-fls. 8.505/8.508), conforme documentos das e-fls. 8.496/8.504.

Após, foi proferido o **Acórdão n.º 3402-006.900**, pelo qual não foi conhecido o recurso da HUAWEI, por intempestividade, e negado provimento ao Recurso Voluntário da SERVER.

Contra o **Acórdão n.º 3402-006.900** foram interpostos Embargos de Declaração pela HUAWEI (e-fls. 8.841/8.855) e pela SERVER (e-fls. 8.861/8.884), com seguimentos parciais concedidos por meio dos Despachos de Admissibilidade de e-fls. 8.914/8.921 e 8.922/8.941, respectivamente, na forma já relatada neste voto.

Após, a HUAWEI apresentou a manifestação e-fl. 8.945-8.950, na qual argumentou pela existência de matéria de ordem pública que não foi aventada nos Embargos de Declaração, mas que implicaria na nulidade dos atos processuais proferidos nos presentes autos,

inclusive o referido acórdão. Juntamente com a petição das e-fls. 8.945/8.950, a empresa anexou aos autos parecer de consultoria jurídica das e-fls. 8.954/9.019 que respaldaria a existência do vício de ordem pública passível de ser apreciado pelo Colegiado quanto do julgamento dos Embargos.

Por fim, em sessão de julgamento o patrono das Embargantes suscitou a incidência de prescrição intercorrente ao caso em análise, pedindo pelo afastamento da Súmula CARF n.º 11 em razão de entender não ser aplicável sobre autuação que tem por objeto multa aduaneira.

**Diante dos fatos acima, passo ao voto em análise das defesas na seguinte ordem:**

- i) Manifestação de e-fls. 8.945-8.950;
- ii) Prescrição Intercorrente;
- iii) Embargos de Declaração da HUAWEI DO BRASIL TELECOMUNICAÇÕES LTDA (e-fls. 8.841-8.855), com relação às matérias admitidas através do Despacho de e-fls. 8.914 a 8.921;
- iv) Embargos de Declaração da empresa SERVER COMPANY COMÉRCIO INTERNACIONAL S/A (e-fls. 8.861-8.884), com relação às matérias admitidas através do Despacho de e-fls. 8.922 a 8.941.

### **3. Das matérias de ordem pública invocadas em Manifestação de e-fls. 8.945-8.950**

A autuada **HUAWEI DO BRASIL** apresentou manifestação invocando as seguintes matérias não arguidas em Embargos de Declaração:

#### **3.1. Nulidade do Acórdão de Impugnação DRJ/SP1 16-42.388 (DRJ 3)**

Argumentou a defesa que o segundo Acórdão proferido pelo CARF (**Acórdão n.º 3201-000.826**), deu provimento integral ao Recurso de Ofício *para afastar a decadência e afirmar a legitimidade passiva da importadora para responder pela multa exigida, reformando parcialmente* o entendimento da DRJ e determinando a prolação de nova decisão para apreciação dos **“demais argumentos”** apenas da importadora Server Company, relacionados ao mérito. Entende que, tanto é assim que **foi determinado que se aguardassem “os argumentos do solidário”**, de sorte a possibilitar o posterior exame do Recurso Voluntário da Requerente, em conjunto com o da empresa solidária.

Alegou, ainda, que incumbia à DRJ apenas proferir acórdão complementar ao Acórdão DRJ-II, porém o **Acórdão n.º 16-42.388 (e-fls. 7.975 a 8.019)** foi além do que lhe competia (exame dos argumentos da Server Company) e julgou novamente a lide, manifestando-se inclusive sobre a impugnação da Requerente, que já havia sido rejeitada pelo Acórdão DRJ-II (contra o qual havia Recurso Voluntário pendente).

Concluiu a Recorrente que, ao assim decidir, a DRJ incorreu em evidente nulidade, haja vista que, com relação à impugnação da Requerente, não mais detinha competência alguma para julgá-la.

**Sem razão à defesa.**

Vejam os que delimitou o **Acórdão n.º 3201-000.826**:

ACORDAM os membros da 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, dar provimento integral ao recurso de ofício, para afastar a decadência, votando pela conclusão Wilson Sampaio Sahade Filho e Paulo Sérgio Celani e para decidir que as multas são absolutamente independentes e sem qualquer sobreposição, decidindo anular a decisão de primeira instância para que seja proferida outra para analisar todos os demais argumentos. Quanto ao recurso voluntário, por maioria, o mesmo não foi conhecido por estar prejudicado, vencido o relator neste particular, redatora designada Conselheira Judith Amaral Marcondes Armando.

Nota-se que está expresso no dispositivo que deveria ser proferida outra decisão para analisar todos os demais argumentos.

E assim constou no r. voto do i. Conselheiro Marcelo Ribeiro Nogueira, relator daquela decisão:

Deste modo, VOTO por dar integral provimento ao recurso de ofício e determinar a anulação da decisão de primeira instância, com o intuito de afastar qualquer eventual alegação de supressão de instância e prejuízo ao direito de defesa da Server, para que outra seja proferida analisando integralmente os demais argumentos trazidos pelas impugnantes.

Outrossim, o r. voto vencedor da i. Conselheira Judith do Amaral Marcondes Armando, deixou clara a necessidade de ser proferida outra decisão pela DRJ de origem. Vejamos:

VOTO VENCEDOR

Com todas as vênias devidas, meu entendimento difere do apresentado pelo Ilustre Conselheiro relator.

Ao dar provimento ao Recurso de ofício entendo que toda a matéria deve ser novamente enfrentada pela Delegacia de Julgamento, considerando os argumentos que poderão vir a ser apresentados pela empresa solidária.

Objetivando preservar o direito de defesa das partes passivas entendo que se deve aguardar os argumentos do solidário que não foi cientificado tempestivamente, evitando-se que fique prejudicado o julgamento desta lide apenas com fundamento no recurso voluntário de uma das partes.

Assim, voto pelo não conhecimento do Recurso Voluntário.

Resta flagrante que o Acórdão n.º 3201-000.826 determinou que “toda matéria deve ser novamente enfrentada pela Delegacia de Julgamento. E, justamente por essa razão, não foi conhecido aquele Recurso Voluntário da HUAWEI, restando prejudicado.

Portanto, não há que se falar em nulidade parcial ou em “decisão complementar”, como entende a defesa, mas sim em nova decisão, como determinado por aquele Colegiado, motivo pelo qual deve ser rejeitado o pedido de nulidade do Acórdão DRJ/SP1 16-42.388 (DRJ 3).

### **3.2. Nulidade da intimação para apresentação de novo Recurso Voluntário. Conhecimento dos Recursos Voluntários anteriores**

Argumentou a defesa que:

- i) Deve ser reconhecida a nulidade dos atos subsequentes ao Acórdão n.º 16-42.388 e dirigidos à Requerente, uma vez que foram expedidas notificações para ambas as empresas, facultando o cumprimento da exigência fiscal ou a apresentação de recurso à instância superior da decisão da autoridade de primeira instância no prazo regulamentar de 30 (trinta) dias;
- ii) Todavia, a HUAWEI já havia apresentado o Recurso Voluntário em 28/06/2010 (e-fls. 6.981/7.040), o qual deveria ter sido remetido ao CARF para julgamento após a prolação da decisão da DRJ;
- iii) Com isso, é nula a intimação dirigida para a HUAWEI, que resultou em manifesto cerceamento de defesa da Recorrente, ao privá-la da apreciação do Recurso Voluntário de fls. 6.981/7.040.

#### **Sem razão à defesa.**

*Data máxima vênia* à conclusão do Parecer anexado às fls. 8.954-9.019 dos autos, entendo que no **Acórdão n.º 3201-000.826 (CARF 2)** foram estabelecidos quais atos deveriam ser "repetidos", como prevê o art. 59, § 2º, do Decreto n. 70.235/1972. A decisão em referência determinou que **toda matéria deveria ser novamente enfrentada pela Delegacia de Julgamento.**

Com isso, anulado o **Acórdão n.º 17-32.275 (DRJ 2)**, conseqüentemente restaram anulados todos os atos subsequentes.

Neste sentido dispõe o Código de Processo Civil:

**Art. 281.** Anulado o ato, **consideram-se de nenhum efeito todos os subsequentes que dele dependam**, todavia, a nulidade de uma parte do ato não prejudicará as outras que dela sejam independentes. (sem destaque no texto original)

**O Decreto n.º 70.235/1972 igualmente trata sobre os atos atingidos por uma declaração de nulidade. Vejamos:**

**Art. 59.** São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º **A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.**

§ 2º **Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.** (sem destaque no texto original)

Art. 60. **As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas** quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, **salvo** se este lhes houver dado causa, ou **quando não influírem na solução do litígio.** (sem destaque no texto original)

### Da leitura dos dispositivos acima é possível concluir que:

- ✓ Através do **Acórdão n.º 3201-000.826** foi determinado pela Autoridade Julgadora que toda matéria deveria ser novamente enfrentada pela Delegacia de Julgamento e, assim, restou cumprida a previsão do § 2º do artigo 59; e
- ✓ A anulação do **Acórdão n.º 17-32.275 (DRJ 2)**, conseqüentemente, prejudicou o Recurso Voluntário interposto contra aquela decisão (art. 59, § 1º);
- ✓ Não há que se admitir o **Acórdão n.º 16-42.388 (DRJ 3)** apenas como “decisão complementar”, com omissão passível de ser sanável sem adentrar ao mérito inclusive com relação à HUAWEI, considerando que a análise dos argumentos da SERVER influenciou diretamente na solução do litígio (art. 60).

Ademais, em nenhum momento constou no **Acórdão n.º 3201-000.826 (CARF 2)** que deveria a DRJ de origem prolatar um “acórdão complementar”, mas sim foi anulada a decisão de primeira instância para que fosse proferida outra em análise sobre todos os demais argumentos.

E não faz sentido a Recorrente invocar a desnecessidade de apresentação de novo recurso contra **nova decisão proferida em substituição à anterior**, especialmente por atenção ao contraditório e ampla defesa, tornando imprescindível oportunizar a contestação sobre todos os termos da decisão recorrida.

Por tais razões, as intimações das Autuadas sobre o Acórdão n.º 16-42.388 foram corretamente realizadas, inclusive atentando à regra do artigo 2º, VIII e X da Lei n.º 9.784/1999<sup>1</sup>, motivo pelo qual igualmente deve ser afastado tal argumento da defesa.

<sup>1</sup> Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio.

### 3.3. Redistribuição do processo por prevenção à 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção

Argumenta a Recorrente que a 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção é preventiva para o exame da matéria, por já ter iniciado a análise das questões envolvidas neste processo, resultando em necessária redistribuição.

#### Sem razão à defesa.

Cumpra salientar que o r. Parecer emitido pelo ilustre Professor Cassio Scarpinella Bueno trata que “..... a falta de qualquer previsão legal, regimental ou normativa, é de se aplicar aos processos administrativos fiscais que tramitam perante o CARF, a regra de prevenção prevista na sistemática processual civil, mormente em função de sua total harmonia com os princípios do juiz natural e da segurança jurídica”.

**Ocorre que não há que se falar em falta de previsão, uma vez que o Regimento Interno deste CARF é claro ao dispor sobre as regras de prevenção.**

Vejamos o que estabelecia o RICARF vigente no momento da distribuição em referência:

**Art. 6º** Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§ 2º Observada a competência da Seção, **os processos poderão ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal**, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão. (sem destaque no texto original)

**Art. 47.** Os processos serão sorteados eletronicamente às Turmas e destas, também eletronicamente, para os conselheiros, organizados em lotes, **formados, preferencialmente, por processos conexos, decorrentes ou reflexos, de mesma matéria ou concentração temática**, observando-se a competência e a tramitação prevista no art. 46.

**Art. 49.** O presidente da Câmara participará do planejamento da quantidade de lotes a ser sorteada aos conselheiros dos colegiados vinculados à Câmara e dos recursos repetitivos.

§ 5º **Os processos que retornarem de diligência, os conexos, decorrentes ou reflexos e os com embargos de declaração opostos serão distribuídos ao mesmo relator, independentemente de sorteio**, ressalvados os embargos de declaração opostos em que o relator não mais pertença ao colegiado, que serão apreciados pela turma de origem, mediante sorteio para qualquer conselheiro da turma. (sem destaque no texto original)

§ 6º **Os embargos de declaração opostos contra decisões e os processos de retorno de diligência de turmas extintas serão distribuídos ao relator ou redator, independentemente de sorteio ou, caso relator ou redator não mais pertencer à Seção, o Presidente da respectiva Câmara devolverá para sorteio no âmbito da Seção**. (sem destaque no texto original)

§ 7º Na hipótese de o conselheiro ter sido designado para novo mandato, em colegiado integrante de outra Câmara com competência sobre a mesma matéria, os processos já

sorteados, inclusive os relatados e ainda não julgados e os que retornarem de diligência, com ele permanecerão e serão remanejados para o novo colegiado.

**Art. 50.** No prazo máximo de 6 (seis) meses, contado da data do sorteio, o relator deverá incluir em pauta os processos a ele destinados.

§ 2º **O processo que retornar de diligência deverá ser distribuído ao relator**, que os indicará para inclusão em pauta de julgamento no prazo máximo de 3 (três) meses. (sem destaque no texto original)

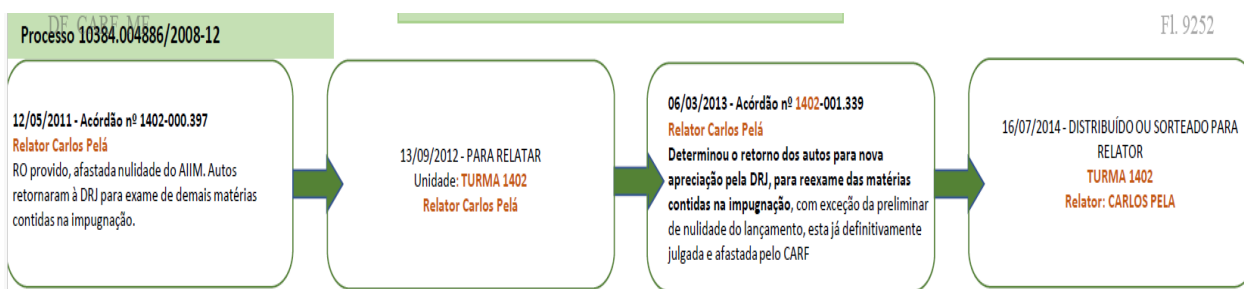
§ 3º Na hipótese prevista no § 2º, em não estando mais o relator exercendo mandato, o processo deverá compor lote a ser distribuído no 1º (primeiro) sorteio subsequente ao retorno, devendo o novo relator incluí-lo em pauta no prazo máximo referido no caput.

Ou seja, aplica-se a regra geral prevista pelo artigo 47 do RICARF vigente na época dos fatos, com distribuição e sorteio eletrônico e, **excepcionalmente, quando há casos de processos conexos, decorrentes, reflexos, retornos de diligência e embargos de declaração**, deverá ser respeitada a prevenção do primeiro relator ou, caso já não integre o Colegiado, mediante sorteio para qualquer conselheiro da turma de origem (art. 49, § 5º).

Outrossim, considerando as mesmas razões já demonstradas no Itens 3.1 e 3.2 deste voto, o **Acórdão nº 16-42.388 (DRJ 3)** não se trata de “decisão complementar”, bem como a nulidade da decisão anterior (**Acórdão nº 17-32.275 (DRJ 2)**) prejudicou todos os atos subsequentes, não havendo que se falar em prevenção.

Com relação ao “regime procedimental a ser observado na época em que distribuídos os recursos”, a defesa invocou alguns precedentes, sobre os quais entendo pertinentes as seguintes observações:

- ✓ **Processo 10384.004886/2008-12: Assim foi exposto no Anexo II dos Memórias juntados aos autos (e-fls. 9.252):**



Da análise das decisões proferidas naquele processo, consta que a **distribuição para o mesmo Relator da Turma 1402 ocorreu em razão de interposição de Embargos de Declaração**. Vejamos os esclarecimentos sobre os fatos constantes do Acórdão nº 1402-001.339, mencionado pela defesa em memoriais de e-fls. 9.241 a 9.250:

### Relatório:

Desse acórdão o contribuinte pessoa jurídica foi cientificado via Edital nº. 31/2011 (fls. 731), afixado em 23/05/2011 e o responsável solidário René dos Santos Rocha de Pinho Filho em 24/05/2011 (fl. 721). Nesse passo, em 30/05/2011, o


responsável solidário apresentou tempestivamente Embargos de Declaração (fls. 724/735).

### Voto:

Por um lapso, estes autos retornaram à origem para que fosse proferida nova decisão pela DRJ de Fortaleza, conforme determinado no mencionado acórdão, sem que fosse notificada à este Conselho a interposição tempestiva dos embargos.

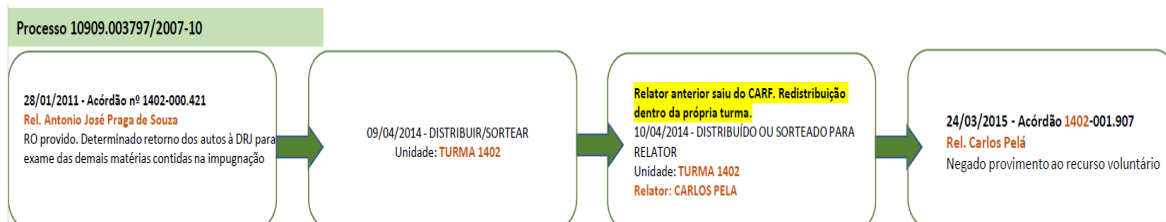
Por essa razão, não conheço o recurso de ofício interposto pela DRJ e declaro nulos todos os atos processuais posteriores à interposição dos embargos de declaração, aproveitando o ensejo, por razões de economia processual, para analisar as razões dos embargos declaratórios.

Ainda com relação ao mesmo precedente, observo que após nova apreciação pelo Órgão julgador de primeira instância, o processo retornou para este CARF, **com distribuição por meio de sorteio para outra turma, sendo posteriormente julgado pela 1ª TO da 3ª Câmara da 1ª Seção.** Vejamos:

Andamentos do Processo		
Data	Ocorrência	Anexos
23/07/2018	<p><b>DECISÃO PUBLICADA</b> Decisão: Acórdão Número Decisão: 1301-003.168 Texto da Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso da pessoa jurídica e, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso do coobrigado, vencido o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto que votou por lhe dar provimento para excluir o coobrigado do polo passivo da obrigação tributária. Em relação ao recurso do coobrigado, o Conselheiro José Eduardo Dormelas Souza acompanhou o voto da relatora por suas conclusões. O Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto manifestou interesse em apresentar declaração de voto.</p> <p>(assinado digitalmente) Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.</p> <p>(assinado digitalmente) Amélia Wakako Morishita Yamamoto - Relatora.</p> <p>Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dormelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Ausente, justificadamente, a Conselheira Bianca Felicia Rothschild.</p>	
23/07/2018	RECEBER - ORIGEM CARF - TRIAGEM Expedido para: TRIAG-5RRF03-FOR-CE SECOJ/SECEX/CARF/MF/DF	
21/07/2018	EXPEDIR PROCESSO / DOSSIÊ Unidade: SEPOJ-COSUP-CARF-MF-DF	
20/06/2018	FORMALIZAR DECISAO Unidade: 1ª TO-3ª CÂMARA-1ª SEÇÃO-CARF-MF-DF	
13/06/2018	JULGADO EM SESSÃO - DECISÃO Órgão Julgador: 1ª TO-3ª CÂMARA-1ª SEÇÃO-CARF-MF-DF Relator: AMELIA WAKAKO MORISHITA YAMAMOTO Data da Sessão: 13/06/2018 Hora da Sessão: 09:00 Decisão: Acórdão Número da Decisão: 1301-003.168 Resultado: Recurso Voluntário Negado POR MAIORIA	
30/05/2018	COLOCADO EM PÁUTA Unidade: 1ª TO-3ª CÂMARA-1ª SEÇÃO-CARF-MF-DF Relator: AMELIA WAKAKO MORISHITA YAMAMOTO Data da Sessão: 13/06/2018 Hora da Sessão: 09:00	
23/02/2018	DISTRIBUIDO OU SORTEADO PARA RELATOR Unidade: 1ª TO-3ª CÂMARA-1ª SEÇÃO-CARF-MF-DF Relator: AMELIA WAKAKO MORISHITA YAMAMOTO	
23/02/2018	PARA RELATAR Unidade: 1ª TO-3ª CÂMARA-1ª SEÇÃO-CARF-MF-DF	
02/02/2018	DISTRIBUIR/SORTEAR Unidade: 1ª TO-3ª CÂMARA-1ª SEÇÃO-CARF-MF-DF	
26/01/2018	TRATAR PROCESSO - DISTRIBUIÇÃO Unidade: SEDIS-CEGAP-CARF-CA01-SORTEIO	
17/01/2017	DISTRIBUIR/SORTEAR Unidade: SEDIS-CEGAP-CARF-CA70-SIMPLES	
16/01/2017	DISTRIBUIR/SORTEAR Unidade: SEDIS-CEGAP-CARF-CA01-SORTEIO	
31/08/2016	COLOCADO EM PÁUTA Unidade: 2ª TO-4ª CÂMARA-1ª SEÇÃO-CARF-MF-DF Relator: CARLOS PELA Data da Sessão: 04/03/2015 Hora da Sessão: 14:00	
02/12/2015	ENTRADA NO CARF Tipo de Recurso: RECURSO VOLUNTARIO Data de Entrada: 02/12/2015	
25/08/2015	DISTRIBUIR/SORTEAR Unidade: MOVEP/SECOJ/CARF-E70-SIMPLES	
24/06/2015	DISTRIBUIR/SORTEAR Unidade: MOVEP/SECOJ/CARF-E70-SIMPLES	
10/06/2015	DISTRIBUIR/SORTEAR Unidade: 2ª TO/4ª CÂMARA/1ª SEJUL/CARF/MF	

Constata-se que naquele processo 10384.004886/2008-12, após julgamento dos Embargos de Declaração e retorno à DRJ de origem, os autos foram submetidos a novo sorteio, da mesma forma como ocorreu no presente caso.

✓ **Processo 10909.003797/2007-10: Assim foi exposto no Anexo II dos Memórias juntados aos autos (e-fls. 9252):**

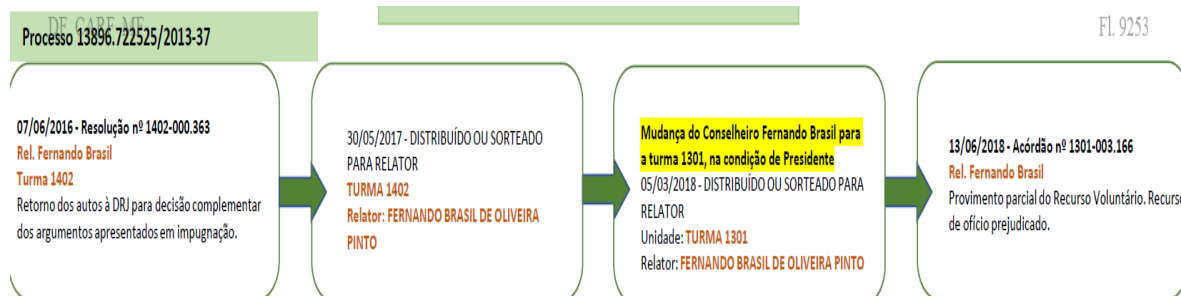


Da mesma forma como ocorreu no exemplo anterior, foi interposto Embargos de Declaração e, após retorno da DRJ de origem, **procedeu-se à distribuição por sorteio** para a 1ª Seção deste CARF. Vejamos:

24/03/2015	DECISÃO PUBLICADA Decisão: Acórdão Número Decisão: 1402-001.907 Texto da Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. (assinado digitalmente) Leonardo de Andrade Couto Presidente (assinado digitalmente) Carlos Pelá - Relator Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto, Fernanda Carvalho Alvares, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Cristiane Silva Costa, Paulo Roberto Cortez e Carlos Pelá.	
24/03/2015	RECEBER - ORIGEM CARF-TRIAGEM Expedido para: TRIAG-DRF-FNS-SC SECOI/SECEX/CARF/MF/DF	
10/03/2015	EXPEDIR PROCESSO Unidade: SECAM/4ª CÂMARA/1ª SEJUL/CARF/MF	
16/02/2015	FORMALIZAR DECISAO Unidade: 2ª TO/4ª CÂMARA/1ª SEJUL/CARF/MF	
17/01/2015	COLOCADO EM PAUTA Unidade: 2ª TO/4ª CÂMARA/1ª SEJUL/CARF/MF Relator: CARLOS PELA Data da Sessão: 04/02/2015 Hora da Sessão: 09:00	
26/11/2014	RETIRADO DE PAUTA POR DETERMINAÇÃO DO PRESIDENTE Orgão Julgador: 2ª TO/4ª CÂMARA/1ª SEJUL/CARF/MF Relator: CARLOS PELA Data da Sessão: 26/11/2014 Hora da Sessão: 09:00	
07/11/2014	COLOCADO EM PAUTA Unidade: 2ª TO/4ª CÂMARA/1ª SEJUL/CARF/MF Relator: CARLOS PELA Data da Sessão: 26/11/2014 Hora da Sessão: 09:00	
05/09/2014	ENTRADA NO CARF Tipo de Recurso: RECURSO VOLUNTARIO Data de Entrada: 05/09/2014	
10/04/2014	DISTRIBUÍDO OU SORTEADO PARA RELATOR Unidade: 2ª TO/4ª CÂMARA/1ª SEJUL/CARF/MF Relator: CARLOS PELA	
10/04/2014	PARA RELATAR Unidade: 2ª TO/4ª CÂMARA/1ª SEJUL/CARF/MF	
09/04/2014	DISTRIBUÍDO OU SORTEADO PARA RELATOR Unidade: 2ª TO/4ª CÂMARA/1ª SEJUL/CARF/MF Relator: CARLOS PELA	
09/04/2014	DISTRIBUIR/SORTEAR Unidade: 2ª TO/4ª CÂMARA/1ª SEJUL/CARF/MF	
09/04/2014	DISTRIBUIR/SORTEAR Unidade: SECAM/4ª CÂMARA/1ª SEJUL/CARF/MF	
22/11/2013	DISTRIBUIR/SORTEAR Unidade: 1ª Seção	
25/09/2013	EM TRAMITAÇÃO Tipo de Recurso: RECURSO VOLUNTARIO Data de Entrada: 25/09/2013	
25/09/2013	RECEBER PROCESSO TRIAGEM E COMPLEMENTAÇÃO CADASTRAL Unidade: GEPAF/SECOI/SECEX/CARF/MF	
25/07/2011	EXPEDIDO	
05/07/2011	ANALISAR EMBARGO DE DECLARAÇÃO Unidade: 2ª TO/4ª CÂMARA/1ª SEJUL/CARF/MF	
15/05/2011	ANALISAR EMBARGO DE DECLARAÇÃO Unidade: 2ª TO/4ª CÂMARA/1ª SEJUL/CARF/MF	
11/05/2011	PARA RELATAR Unidade: 1ª TO/4ª CÂMARA/1ª SEJUL/CARF/MF	
28/04/2011	RECEBER PROCESSO - TRIAGEM E COMPLEMENTAÇÃO CADASTRAL Unidade: SECAM/4ª CÂMARA/1ª SEJUL/CARF/MF	
18/04/2011	RECEBER RETORNO DE PROCESSO Unidade: GEPAF	
23/02/2011	DECISÃO PUBLICADA Decisão: Acórdão Número Decisão: 1402-000.421 Texto da Decisão: Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso de ofício para superar a nulidade do Ato Declaratório de suspensão da isenção, e determinar o retorno dos autos à DRJ para que se apreciem as demais matérias discutidas na impugnação, nos termos	

Portanto, em que pese ter sido julgado pela mesma turma 1402 quando do retorno da DRJ de origem, o fato é que a distribuição igualmente ocorreu mediante sorteio, na forma como ocorreu no presente caso.

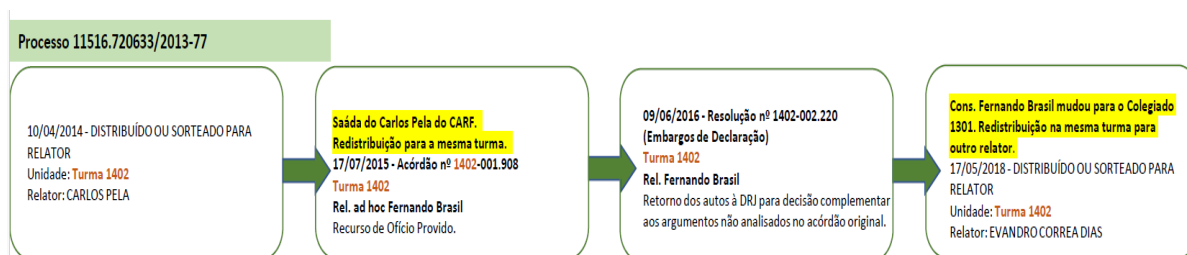
✓ **Processo 13896.722525/2013-37: Assim foi exposto no Anexo II dos Memórias juntados aos autos (e-fls. 9252):**



Neste caso, a decisão de primeira instância não foi expressamente anulada, como ocorreu no presente caso, mas tão somente proferida a **Resolução nº 1402-000.363<sup>2</sup>**, determinando o retorno dos autos à DRJ de origem para decisão complementar.

Portanto, o retorno ao CARF ocorreu em cumprimento à Resolução, na forma prevista pelo artigo 49 § 5º do RICARF.

✓ **Processo 11516.720633/2013-77: Assim foi exposto no Anexo II dos Memórias juntados aos autos (e-fls. 9252):**



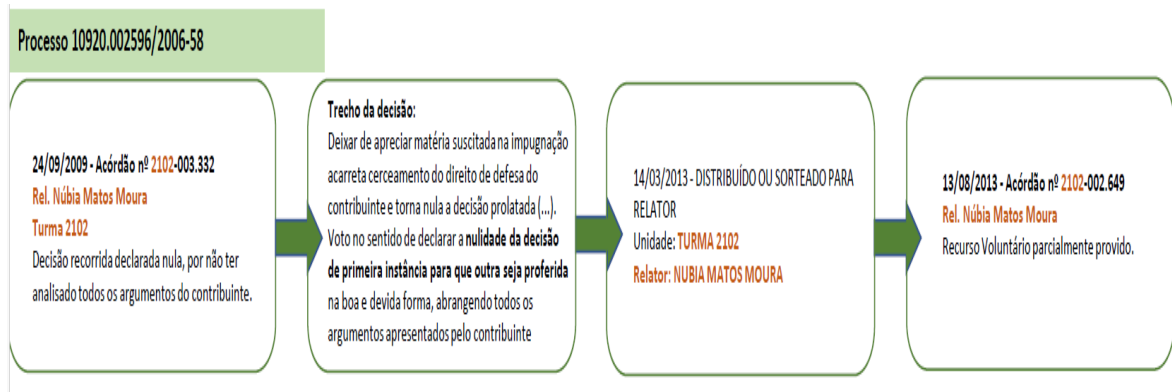
Da mesma forma que o exemplo anterior, a decisão de primeira instância não foi expressamente anulada, como ocorreu no presente caso, mas tão somente proferida a **Resolução nº 1402-000.220<sup>3</sup>**, acolhendo os Embargos de Declaração e determinando o retorno dos autos ao Órgão julgador de primeira instância a fim de que seja proferido decisão complementar.

<sup>2</sup> Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, o retorno dos autos à primeira instância julgadora para que seja proferida decisão complementar com análise dos argumentos apresentados em impugnação e que não foram objeto de manifestação na decisão recorrida (Conta Contábil 4.2.1.01.008 – Despesas de Viagens - Vendor Name Vazio (R\$ 1.868.560,45), bem como sobre o mérito da infração não abordada no acórdão guerreado (Conta Contábil 4.2.1.01.020 Despesas Legais Provisões) nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

<sup>3</sup> Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos de declaração para reconhecer a omissão suscitada e determinar o retorno dos autos ao Órgão julgador de primeira instância a fim de que seja proferido decisão complementar com apreciação das razões de defesa não analisadas no acórdão original.

Portanto, o retorno ao CARF igualmente ocorreu em cumprimento à Resolução, na forma prevista pelo artigo 49 § 5º do RICARF.

✓ **Processo 10920.002596/2006-58: Assim foi exposto no Anexo II dos Memórias juntados aos autos (e-fls. 9252):**



Da mesma forma foi interposto recurso de Embargos de Declaração, provocando a distribuição para a mesma Turma Julgadora.

**Vejamos o relatório do Acórdão nº 2102-002.649:**

Apreciando o recurso voluntário apresentado pelo contribuinte, esta Turma, em sessão plenária realizada em 24/09/2009 declarou a nulidade da decisão recorrida, por unanimidade de votos, nos termos do Acórdão nº 210200.332, fls. 138/140.

Em 19/11/2010, a autoridade julgadora de primeira instância proferiu nova decisão, Acórdão DRJ/CTA nº0629.280, cujo dispositivo está assim redigido:

(...)

Cientificado da decisão acima citada em 02/12/2010, Aviso de Recebimento (AR), fls. 156, o contribuinte apresentou, em 07/12/2010, embargos de declaração contra o Acórdão DRJ/CTA nº0629.280, de 19/11/2010, onde aponta a existência de omissão e contradição no que se refere ao benefício da redução de 50% da multa de ofício.

(...)

Em despacho, fls. 182, a autoridade administrativa de jurisdição do contribuinte encaminhou os autos a este CARF, para apreciação dos embargos de declaração e do recurso voluntário. (sem destaque no texto original)

Observe que, com relação aos processos 13971.004624/2009-15 e 12571.720094/2012-93, não foi possível precisar os fatos ocorridos com base na consulta processual e/ou nos votos das respectivas decisões, restando prejudicada a análise comparativa com o presente caso.

Por fim, argumentou a defesa que somente após a distribuição dos Recursos Voluntários da HUAWEI e da SERVER, a Portaria CARF nº 145, de 11/12/2018, alterou esse regime e passou a prever que, “no caso de anulação ou reforma, pelo CARF, da decisão de primeira instância, e o novo acórdão for objeto de recurso voluntário ou de ofício, o processo

*administrativo fiscal será submetido a novo sorteio, no âmbito da Seção de Julgamento, independentemente de o relator que proferiu a decisão anulatória ou reformatória integrá-la”.*

Entende a Recorrente que foi aplicada referida Portaria, que entrou em vigor na data de 13/12/2018 e, portanto, não deveria incidir sobre a distribuição ocorrida em momento anterior.

#### **Igualmente sem razão este argumento da defesa.**

Como já demonstrado acima, considerando a nulidade do Acórdão da DRJ II, restando prejudicados os atos subsequentes à decisão anulada e, ainda, por não se tratar de processos conexos, decorrentes, reflexos, retornos de diligência e embargos de declaração, a distribuição mediante novo sorteio seguiu a regra geral do artigo 47 do RICARF.

Por tais razões, entendo que está correta a distribuição mediante sorteio, na forma realizada quando da entrada do processo no CARF após exarado o **Acórdão n.º 16-42.388 (DRJ 3)**, motivo pelo qual deve ser rejeitado tal argumento.

#### **4. Da Prescrição Intercorrente**

Em sessão de julgamento o patrono das Embargantes suscitou a incidência de prescrição intercorrente sobre o caso em análise, pedindo pelo afastamento da Súmula CARF n.º 11 em razão de entender não ser aplicável em autuação que tem por objeto multa de natureza aduaneira.

#### **Sem razão à defesa.**

A Lei n.º 9.873/1999 assim prevê:

**Art. 1º Prescreve em cinco anos a ação punitiva da Administração Pública Federal, direta e indireta, no exercício do poder de polícia, objetivando apurar infração à legislação em vigor**, contados da data da prática do ato ou, no caso de infração permanente ou continuada, do dia em que tiver cessado. **(sem destaques no texto original)**

**§ 1º Incide a prescrição no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos**, pendente de julgamento ou despacho, cujos autos serão arquivados de ofício ou mediante requerimento da parte interessada, sem prejuízo da apuração da responsabilidade funcional decorrente da paralisação, se for o caso. **(sem destaques no texto original)**

**Art. 1º-A.** Constituído definitivamente o crédito não tributário, **após o término regular do processo administrativo, prescreve em 5 (cinco) anos a ação de execução da administração pública federal** relativa a crédito decorrente da aplicação de multa por infração à legislação em vigor. **(sem destaques no texto original)**

**Art. 5º** O disposto nesta Lei não se aplica às infrações de natureza funcional e aos **processos e procedimentos de natureza tributária**. **(sem destaques no texto original)**

Cumpra observar que a pretensão punitiva do Estado no exercício do poder de polícia aduaneira é exercida por meio do lançamento de ofício (art. 139 – Decreto nº 37/66<sup>4</sup>). A partir do momento em que o autuado apresenta a impugnação, é instaurada a fase litigiosa (art. 16 - Decreto nº 70.235/1972<sup>5</sup>), incidindo a suspensão da exigibilidade daquela penalidade aplicada pela Autoridade Fiscal até decisão final administrativa. Neste sentido: Acórdão 2301-01.646 e 1302-002.397.

Assim prevê o **Código Tributário Nacional**:

**Art. 142.** Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (sem destaque no texto original)

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo. (sem destaques no texto original)

Outrossim, o **DECRETO Nº 6.759/2009 (REGULAMENTO ADUANEIRO)** remete o processo administrativo de exigência de penalidade aduaneira ao rito do Decreto nº 70.235/1972. Vejamos:

**Art. 768.** A determinação e a exigência dos créditos tributários decorrentes de infração às normas deste Decreto serão apuradas mediante processo administrativo fiscal, na forma do Decreto nº 70.235, de 1972 (Decreto-Lei no 822, de 5 de setembro de 1969, art. 2º; e Lei nº 10.336, de 2001, art. 13, parágrafo único).

§ 1º O disposto no caput aplica-se inclusive à multa referida no § 1º do art. 689 (Lei no 10.833, de 2003, art. 73, § 2º). (Incluído pelo Decreto nº 7.213, de 2010). (sem destaques no texto original)

E assim dispõe o **DECRETO Nº 70.235/1972**:

**Art. 7º** O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas. (sem destaques no texto original)

**Art. 14.** A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento. (sem destaques no texto original)

<sup>4</sup> Art.139 - No mesmo prazo do artigo anterior se extingue o direito de impor penalidade, a contar da data da infração.

<sup>5</sup> Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

**Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência**, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para **cobrança amigável**. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

§ 1º **No caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada**, consignando essa circunstância no processo original. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

§ 2º .....

§ 3º **Esgotado o prazo de cobrança amigável sem que tenha sido pago o crédito tributário**, o órgão preparador declarará o sujeito passivo devedor remisso e encaminhará o processo à autoridade competente para promover a **cobrança executiva**. (sem destaques no texto original)

**Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário**, total ou parcial, **com efeito suspensivo**, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão. (sem destaques no texto original)

Ainda que o Decreto n.º 70.235/1972, que regulamenta o processo administrativo fiscal, tenha o rito voltado ao crédito tributário, considerando que o Decreto n.º 6.759/2009 (RA) determina a sua aplicação, não há como afastá-lo na análise das autuações referentes às penalidades de natureza aduaneira.

Ademais, além da ausência de previsão legal específica sobre a incidência de prescrição intercorrente em processo administrativo fiscal, igualmente não cabe a aplicação de tal instituto, pois mesmo que a pretensão punitiva já tenha sido proposta pela Autoridade Fiscal, não pode ser exercida justamente em virtude da suspensão de sua exigibilidade.

E não é razoável considerar o direcionamento conferido pelo Regulamento Aduaneiro ao Decreto n.º 70.235/1972 para efeito de suspensão da exigibilidade da multa aduaneira e, em contrapartida, isoladamente desconsiderar o rito atribuído ao PAF quando se trata da incidência da prescrição intercorrente.

**Com relação à aplicação da Súmula CARF n.º 11, destaco que sua redação segue a legislação acima citada, senão vejamos:**

**SÚMULA CARF N.º 11:** Não se aplica a prescrição intercorrente no **PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018). (sem destaques no texto original)

Cumprido destacar que deve um Julgador observar a incidência de uma Súmula para aplicá-la ou, se for o caso, traçar o comparativo e a distinção do caso concreto sob análise, possibilitando, com a devida motivação, afastá-la por não guardar semelhança e compatibilidade com os fundamentos relevantes que determinaram os precedentes vinculados.

O artigo 926 do Código de Processo Civil prevê:

Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

§ 1º Na forma estabelecida e segundo os pressupostos fixados no regimento interno, os tribunais editarão enunciados de súmula correspondentes a sua jurisprudência dominante.

§ 2º Ao editar enunciados de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação.

Como ensinam os Ilustres Doutrinadores Teresa Arruda Alvim e Rodrigo Barioni, apenas com *“a perfeita identificação dos elementos fáticos e jurídicos inerentes à fundamentação da decisão é que se consegue buscar a ratio decidendi do caso concreto.”*<sup>6</sup>

**Ocorre que, ainda que a multa aduaneira não tenha natureza tributária, entendo que o argumento invocado pela defesa não está enquadrado como um caso de *distinguishing* à Súmula CARF n.º 11.**

Oportuno esclarecer que, de fato, o Direito Aduaneiro, por ser um ramo do direito público, tem sua autonomia frente aos demais ramos do Direito, resultando em um conjunto de normas legais criadas com o intuito de regular e controlar as operações de comércio exterior.

O Ilustre Doutrinador e Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes (2016, p. 41), traçou uma relação de interseção entre o Direito Aduaneiro, Direito Tributário e Direito Econômico, abordando sobre a aplicabilidade de princípios gerais tributários às normas aduaneiras a partir da análise individualizada do caso e respeitando a normativa aduaneira. Ponderou o autor que *“o Direito Aduaneiro é um ramo reconhecidamente especializado, com particularidades e institutos próprios”*<sup>7</sup>.

Todavia, em análise aos precedentes<sup>8</sup> que deram origem à Súmula em referência, é possível constatar que os fundamentos determinantes<sup>9</sup> que motivaram as decisões tratam da suspensão da exigibilidade do crédito tributário com a impugnação tempestiva, na forma prevista pela legislação que rege o processo administrativo fiscal.

Com isso, pela mesmas razões já expostas neste voto, resta evidente que a Súmula CARF n.º 11 incide sobre o PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL, compreendendo, portanto, tanto os créditos de natureza tributária, quanto os créditos de natureza aduaneira.

Por tais razões, afasto o argumento da defesa com relação à prescrição intercorrente.

<sup>6</sup> ARRUDA ALVIM, Teresa; BARIONI, Rodrigo. Recurso repetitivo: tese jurídica e ratio decidendi. Revista de Processo, vol. 296, p. 183-204, out. 2019.

<sup>7</sup> FERNANDES, Rodrigo Mineiro. **Revisão Aduaneira e Segurança Jurídica**. São Paulo: Editora Intelecto, 2016, pág. 41.

<sup>8</sup> Acórdãos n.ºs 103-21.113; 104-19.410; 104-19.980; 05-15.025; 107-07.733; 202-07.929; 203-02815; 203-04.404; 201-73.615; e 201-76.985.

<sup>9</sup> Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

## **5. Dos Embargos de Declaração da HUAWEI DO BRASIL TELECOMUNICAÇÕES LTDA**

A Embargante em referência apresentou Embargos de Declaração argumentando, em síntese:

- i) Omissão e obscuridade quanto à data e forma de intimação da decisão da DRJ objeto do Recurso Voluntário em análise;**
- ii) Omissão quanto à determinação da Portaria SRF 259/2006, de indicação dos processos sujeitos à comunicação eletrônica. Condição de eficácia da intimação eletrônica por força do art. 23 do Decreto n.º 70.235/1972;**
- iii) Omissão quanto à imprevisibilidade e insegurança do envio de comunicações processuais por sistema eletrônico na época dos fatos (2012). Fato notório: houve ajustes posteriores do sistema (2013 e 2014), destinados a assegurar a certeza da ciência do interessado (art. 26, §3º, da Lei n.º 9.784/1999);**
- iv) Omissão, obscuridade e contradição quanto à não aplicação ao caso da interpretação da legislação adotada pela CSRF no Acórdão 9101-004.088, que foi invocado como razão de decidir pelo acórdão embargado;**
- v) Omissão quanto existência de intimações informando a persistência na tramitação do processo em meio físico mesmo após a adesão ao DTE. Presença do requisito imposto pelo v. acórdão ora embargado para reconhecimento da nulidade da intimação eletrônica.**

Através do r. **Despacho de Admissibilidade de e-fls. 8914 a 8921** foi dado seguimento aos Embargos para que para que o Colegiado aprecie as matérias relativas a:

- iii) Omissão quanto à determinação da Portaria SRF 259/2006, de indicação dos processos sujeitos à comunicação eletrônica. Condição de eficácia da intimação eletrônica por força do art. 23 do Decreto n.º 70.235/1972”; e**
- iv) Omissão quanto à imprevisibilidade e insegurança do envio de comunicações processuais por sistema eletrônico na época dos fatos (2012).**

### **Passo à análise dos argumentos admitidos:**

#### **5.1. Da omissão quanto à determinação da Portaria SRF 259/2006, de indicação dos processos sujeitos à comunicação eletrônica. Condição de eficácia da intimação eletrônica por força do art. 23 do Decreto n.º 70.235/1972”**

Assim alegou a defesa em razões de embargos:

De fato, foram três as intimações ocorridas após 24/10/2011 (data que o v. Acórdão considerou ter havido opção ao DTE). A primeira, pessoal (ciência nos autos) em 20/07/2012, relativa ao Acórdão 3201-000.826, do CARF (fl. 7.960); a segunda, por via eletrônica (ficta, por decurso de prazo) em 16/02/2013 (fl. 8.036), relativa ao Acórdão 16-42.388, da DRJ (fl. 8.036). A terceira, por via eletrônica (pessoal, mediante acesso à caixa postal eletrônica em 29/04/2013 (fl. 8.045), também relativa à referida decisão da DRJ, atacada pelo recurso voluntário em tela (fls. 8.049 e ss.).

(...)

O v. acórdão entendeu que a intimação eletrônica estaria conforme ao art. 23, III e §2º, do Decreto nº 70.235/1972 porque a embargante aderiu ao DTE em 24/10/2011 e o envio da decisão da DRJ atacada no Recurso Voluntário se deu em 10/12/2012.

Houve, porém, omissão quanto à desconformidade da intimação eletrônica com as disposições dos §§5º e 6º do art. 23 do Decreto nº 70.235/1972 e do art. 1º, caput e §3º, da Portaria SRF 259/2006, que assim dispõem:

(...)

De fato, em cumprimento à diligência realizada nestes autos, a DERAT/SP limitou-se a informar quando houve adesão do contribuinte ao DTE e que *“as informações constantes do Anexo I, modelo abaixo, apesar de terem os dados de identificação do contribuinte preenchidos de forma automática, é expresso no sentido de autorizar a RFB enviar comunicações de atos oficiais na caixa postal do contribuinte, cuja autorização/consentimento se dá mediante utilização de certificado digital conforme já exposto”* (fl. 8507 - destacamos).

Entretanto, não houve comprovação de que a embargante tivesse autorizado a prática de atos de forma eletrônica neste processo administrativo, que se iniciou “em papel” e vinha sendo objeto de intimações por via postal ou pessoal.

Também não houve comprovação de que a RFB tenha cumprido, em relação ao presente feito, a determinação da Portaria SRF 259/2006 de informar “ao sujeito passivo o processo no qual será permitida a prática de atos de forma eletrônica”.

Por sua vez, em Recurso Voluntário a defesa apresentou o seguinte argumento:

Nessa conformidade, a Portaria SRF 259/2006, que dispõe sobre a prática de atos e termos processuais, de forma eletrônica, estabelece que, para fins do “encaminhamento, de forma eletrônica, de atos e termos processuais pelo sujeito passivo ou pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), (...) a RFB informará ao sujeito passivo o processo no qual será permitida a prática de atos de forma eletrônica (art. 1º, caput e §3º). Vale dizer, o sujeito passivo tem de ser expressamente informado sobre os processos administrativos em relação aos quais haverá intimação eletrônica de atos processuais.

**Inicialmente, entendo que não é relevante a alegação sobre alterações ocorridas no sistema da Receita Federal em 18/07/2013<sup>10</sup> e 2014<sup>11</sup>, uma vez que a ciência eletrônica sobre a decisão de primeira instância ocorreu em 25/12/2012, ou seja, muito antes de tais alterações.**

Outrossim, em **Resolução nº 3402-001.212 (e-fls. 8.331-8.339)** a anterior Relatora havia destaque as seguintes informações:

Atentando-se para a empresa HUAWEI, observa-se que permanece dúvida quanto a data em que este contribuinte teria optado pelo domicílio eletrônico para fins de recebimento de intimações. Com efeito, na informação prestada pela RFB à PGFN às e-fls. 8.223, constam datas de 2013 de recebimento de intimação. Contudo, observa-se

<sup>10</sup> (a) 18/07/2013: o sistema foi alterado, de sorte que “agora, quem fizer a opção pelo domicílio tributário eletrônico deverá cadastrar até três endereços de e-mail para o recebimento de alertas sobre a existência de mensagens importantes na caixa postal eletrônica do Portal e-CAC”;

<sup>11</sup> (b) 2014: o sistema foi novamente modificado para impedir o acesso a qualquer funcionalidade do E-CAC quando existisse intimação processual pendente de ciência. Isso porque o sistema passou a bloquear o acesso a qualquer outro serviço passível de execução por intermédio do E-CAC.

pelo Termo de Ciência acostado aos autos que a intimação eletrônica teria ocorrido em 2012 (envio para a caixa postal em 10/12/2012 e ciência por transcurso de prazo em 25/12/2012 e-fl. 8.027). Não é possível confirmar pelas informações e documentos constantes dos autos se em dezembro/2012 a empresa era optante do Domicílio Tributário Eletrônico.

Questão semelhante foi julgada por esta turma, em sua antiga composição, na Resolução n.º 3402000.766, de relatoria da Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz. Naquela oportunidade, a turma entendeu por converter o julgamento em diligência para averiguar a data em que foi feita a opção pelo domicílio tributário eletrônico pela empresa.

Com efeito, o art. 23, III e § 4º do Decreto n.º 70.235/725 acima transcritos evidenciam que, para admitir como válida a intimação por meio eletrônico, necessário que o endereço eletrônico seja "autorizado pelo sujeito passivo". A opção pelo recebimento de intimações eletrônicas é igualmente evidenciada pela disciplina do art. 4º, da mencionada Portaria SRF n.º 259/2006:

*"Art. 4º A intimação por meio eletrônico, com prova de recebimento, será efetuada pela RFB mediante: (Redação dada pelo(a) Portaria RFB nº 574, de 10 de fevereiro de 2009)*

*I – envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou*

*II – registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.*

*§ 1º Para efeito do disposto no inciso I, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo a Caixa Postal a ele atribuída pela administração tributária e disponibilizada no e-CAC, desde que o sujeito passivo expressamente o autorize.*

*§ 2º A autorização a que se refere o § 1º dar-se-á mediante envio pelo sujeito passivo à RFB de Termo de Opção, por meio do e-CAC, sendo-lhe informadas as normas e condições de utilização e manutenção de seu endereço eletrônico. (Redação dada pelo(a) Portaria RFB nº 574, de 10 de fevereiro de 2009)*

*§ 3º A intimação mediante registro em meio magnético ou equivalente será efetuada nos casos de aplicação de penalidade pela entrega de declaração após o prazo estabelecido na legislação.*

*§ 4º Após concluída a transmissão da declaração do sujeito passivo à RFB, o aplicativo por ele utilizado para gerar a declaração exibirá o recibo de entrega e a intimação a que se refere o § 3º, bem como possibilitará sua impressão. (Redação dada pelo(a) Portaria RFB nº 574, de 10 de fevereiro de 2009)" (grifei)*

A necessidade de expressa opção do contribuinte para que o seu domicílio eletrônico passe a ser utilizado pela Receita Federal para intimações é novamente evidenciada pela Instrução Normativa SRF n. 664/2006 quando da disciplina do Termo de Opção do Domicílio Eletrônico:

*"Art. 1º Ficam aprovados o Termo de Opção por Domicílio Tributário Eletrônico e o Termo de Cancelamento de Opção por Domicílio Tributário Eletrônico constantes, respectivamente, dos Anexos I e II.*

*§ 1º Os Termos a que se refere o caput estão disponíveis no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (eCAC), na página da Secretaria da Receita Federal na Internet, no endereço § 2º Para acesso ao e-CAC é obrigatória a utilização de certificado digital válido, conforme disposto no art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 580, de 12 de dezembro de 2005.*

(...)

ANEXO I

*TERMO DE OPÇÃO POR DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO ELETRÔNICO NI**(dados de identificação do sujeito passivo obtidos automaticamente)**Nome/Nome Empresarial*

Autorizo a Secretaria da Receita Federal a enviar comunicação de atos oficiais para minha caixa postal eletrônica disponibilizada no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (eCAC), no endereço , a qual será considerada domicílio tributário eletrônico.

Fico ciente de que o prazo para ser considerado intimado é de 15 (quinze) dias contados da data em que a comunicação for registrada em minha caixa postal eletrônica, a qual ficará disponível pelo prazo de 5 (cinco) anos, salvo se apagada manualmente.

Responsável legal perante a SRF <dados de identificação obtidos automaticamente>:

*NOME**CPF**Local e Data*

*Fundamentação Legal: arts. 2º e 23, III, "a", e § 4º, II, do Decreto nº 70.235 de 6 de março de 1972, com a redação do art. 113 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; e Portaria SRF nº 259, de 13 de março de 2006." (grifei)*

Atentando-se para o presente caso, constata-se que não esta evidenciada a data que a empresa HUAWEI teria efetivamente optado pelo domicílio tributário eletrônico. Assim, remanesce dúvida se em dezembro/2012 a empresa havia autorizado expressamente, nos termos acima evidenciados, o recebimento de intimações por meio eletrônico.

Por essa razão, entendo que o julgamento deste processo deve ser convertido em diligência para a repartição fiscal de origem, a fim de que averigue, apresentando os documentos pertinentes (dentre os quais a cópia do termo de opção por domicílio tributário eletrônico), a data em que foi feita a opção pelo domicílio tributário eletrônico pela empresa HUAWEI.

Através da **INFORMAÇÃO DERAT/ECOB 39/2018 (e-fls. 8.505 a 8.508)**, foram prestados os seguintes esclarecimentos:

Em relação ao item (ii), onde foi solicitado cópia do termo de opção por domicílio tributário eletrônico da Hawei do Brasil Telecomunicações Ltda, cabem os seguintes esclarecimentos;

O Termo de Opção pelo Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) somente pode ser preenchido e transmitido via internet no Centro de Atendimento Virtual (Portal e-CAC) da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), sendo que o acesso ao aplicativo para pessoa jurídica é permitido com utilização de certificado digital da própria pessoa jurídica, do representante legal junto ao Cadastro CNPJ ou procurador devidamente autorizado por Procuração Eletrônica.

Conforme histórico de opções ao DTE da contribuinte, na data da disponibilização da intimação de ciência eletrônica questionada, 10/12/2012, estava vigente a opção realizada em 24/10/2011 por seu representante legal Sr. Ke Li, CPF 061.115.077-88, cuja opção somente foi cancelada em 30/04/2013.

Operação	Data/Hora	Termo Assinado	Usuário da Operação	Certificado
Adesão	30/04/2013 17:18:35		Armazenado no Portal e-CAC	Armazenado no Portal e-CAC
Cancelamento	30/04/2013 16:30:45		Armazenado no Portal e-CAC	Armazenado no Portal e-CAC
Adesão	24/10/2011 13:44:56		Armazenado no Portal e-CAC	Armazenado no Portal e-CAC
Cancelamento	24/10/2011 13:44:09		Armazenado no Portal e-CAC	Armazenado no Portal e-CAC
Adesão	24/10/2011 13:43:14		Armazenado no Portal e-CAC	Armazenado no Portal e-CAC
Cancelamento	24/10/2011 13:43:01		Armazenado no Portal e-CAC	Armazenado no Portal e-CAC
Adesão	24/10/2011 13:25:15		Armazenado no Portal e-CAC	Armazenado no Portal e-CAC

Dessa forma, a fim de verificar a compatibilidade das informações constantes dos sistemas internos da RFB foi solicitada apuração especial ao Serviço Federal de Processamento de Dados – SERPRO, **comprovando a operação de adesão em 24/10/2011 às 13:18:14hs**, cuja operação foi registrada com as seguintes características:

- IP de Origem: 194.213.3.4
- Forma de Login: Certificado Pessoa Física
- Emissor do Certificado: AC Certisign RFB G3
- Serial do Certificado: 37BA A15E FAE2 3089 27CF AC9F 22B1 D725
- NI Logado: 061.115.077-88
- Papel: Representante Legal
- IN Papel: 02.975.504/0001-52

Portanto, fica evidente a compatibilidade das informações constantes dos sistemas internos da RFB quanto a adesão ao DTE na data da intimação questionada.

Em relação a cópia do Termo Opção por Domicílio Tributário Eletrônico, verifica-se o modelo enviado até 08/07/2013 foi o constante do Anexo I da IN RFB 664, de 21 de julho de 2006, onde os dados do contribuinte eram preenchidos de forma automática com extração dos dados do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ e, por se tratar de opção eletrônica, não existe um termo em meio físico (“papel”).

Cabe ressaltar que as informações constantes do Anexo I, modelo abaixo, apesar de terem os dados de identificação do contribuinte preenchidos de forma automática, é expresso no sentido de autorizar a RFB enviar comunicações de atos oficiais na caixa postal do contribuinte, cuja autorização/consentimento se dá mediante utilização de certificado digital conforme já exposto. (sem destaque no texto original)

Considerando as informações acima, em que pese a anterior Relatora não ter abordado expressamente sobre a incidência da Portaria SRF 259/2006, tratou sobre as formas de intimação estabelecidas através do Decreto n.º 70.235/1972, como abaixo reproduzido:

Conforme confirmado em sede de diligência, a intimação eletrônica da empresa HUAWAI não possui qualquer vício, tendo sido realizada em conformidade com o art. 23, III e §2º, III, do Decreto n.º 70.235/72, com a redação vigente à época da intimação, dada pela Lei n.º 11.196/2005:

Art. 23. Far-se-á a intimação: (...)

**III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante:**

**a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo;** ou

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (...)

§ 2º Considera-se feita a intimação:

**III - se por meio eletrônico, 15 (quinze) dias contados da data registrada:**

**a) no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo;** ou

b) no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo; (grifei)

Com efeito, consoante informado pela fiscalização, a empresa realizou a opção pelo domicílio tributário eletrônico em 24/10/2011 por seu representante legal Sr. Ke Li, CPF 061.115.077-88, cancelada somente em 30/04/2013 (e-fl. 8.506). Assim, em 10/12/2012, quando do envio da r. decisão para o caixa postal da empresa, estava plenamente vigente a opção pelo domicílio eletrônico realizado pelo sujeito, cientificado por decurso de prazo em 25/12/2012 conforme Termo de Ciência por decurso de Prazo do E-CAC (e-fl. 8.027).

Aqui importante salientar que a única intimação da HUAWEI no presente processo que ocorreu após a opção pelo domicílio eletrônico, ocorrida em 20/07/2012 (e-fl. 7.960), foi uma intimação pessoal realizada por procuradora da pessoa jurídica. Assim, não ocorreu sequer o envio postal da intimação, inexistindo uma indução, no presente processo, de que “a informação sobre a intimação por meio eletrônico ocorreria processo a processo.” (Acórdão 9101-004.088, de 09/04/2019, relatora Conselheira Livia De Carli Germano)

Com isso, a petição de Recurso apresentada pela HUAWEI tão somente em 10/05/2013 é intempestiva, não cabendo ser aqui conhecida. Uma vez que não foi regularmente instaurada a fase recursal quanto a esse sujeito, os documentos apresentados pela HUAWEI nos autos após a diligência (pareceres jurídicos às e-fls. 8.556/8.714), além de não trazerem qualquer prova concreta nova quanto aos fatos autuados, não serão aqui considerados.

Ainda, com relação ao argumento invocado em razões de embargos, a título de fundamentação peço *vênia* para reproduzir o r. voto da ilustre Conselheira Relatora Milene de Araújo Macedo, o qual conduziu o v. **Acórdão nº 1301-002.660<sup>12</sup>**, proferido pela 1ª TO da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento no PAF nº 10880.997890/2009-06, da mesma Recorrente, nos seguintes termos:

A contribuinte pleiteia que o acórdão seja integrado a fim de que seja sanada omissão quanto à alegada falta de comunicação ao sujeito passivo de que seria permitida a prática de atos de forma eletrônica no presente processo.

---

<sup>12</sup> ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.OMISSÃO. Ao se constatar a existência de omissão, os embargos devem ser acolhidos.

INTIMAÇÃO ELETRÔNICA. PROCESSO ADMINISTRATIVO. VALIDADE.

A prática de atos processuais de forma eletrônica para os contribuintes optantes do DTE Domicílio Tributário Eletrônico independe de comunicação específica para cada um dos processos, visto que a Portaria SRF nº 259/2006 aplica-se indistintamente a todos processos administrativos digitais.

De fato, o acórdão ora embargado, ao enfrentar a questão relativa à tempestividade do recurso voluntário, não se manifestou expressamente acerca da alegada falta de comunicação ao sujeito passivo de que seria permitida e realizada a prática de atos de forma eletrônica no presente processo administrativo. **Todavia, a alegada falta de comunicação decorre de interpretação equivocada do § 3º, do art. 1º da Portaria SRF nº 259/2006, no sentido de que a Receita Federal do Brasil estaria obrigada a informar ao sujeito passivo, em cada um dos processos administrativos, sobre a possibilidade da prática de atos de forma eletrônica.** Veja o que dispõe o art. 1º da referida portaria:

*"Art. 1º O encaminhamento, de forma eletrônica, de atos e termos processuais pelo sujeito passivo ou pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) será realizado conforme o disposto nesta Portaria.*

*1º Os atos e termos processuais praticados de forma eletrônica, bem como os documentos apresentados em papel, digitalizados pela RFB, compõem processo eletrônico (e-processo).*

*§ 2º Os documentos produzidos eletronicamente e juntados aos processos digitais com garantia da origem e de seu signatário serão considerados originais para todos os efeitos legais.*

*3º Para efeito do disposto no caput, a RFB informará ao sujeito passivo o processo no qual será permitida a prática de atos de forma eletrônica."*

**Da análise da referida Portaria, que dispõe sobre a prática de atos e termos processuais de forma eletrônica, verifica-se que a expressão processo, mencionada no § 3º, refere-se ao tipo do processo, papel ou digital, em que seria permitida a prática dos atos de forma eletrônica.** Esse dispositivo foi incluído na portaria porque à época de sua edição existiam dúvidas acerca da possibilidade da prática de intimações eletrônicas para os processos em papel. **Totalmente contrária aos objetivos da implantação do domicílio digital e processo digital, dentre eles a celeridade processual, seria a interpretação dada pela recorrente de que Receita Federal do Brasil deveria realizar uma comunicação específica para cada processo, apenas para informar que naquele processo seria permitida a prática de atos por meio eletrônico.**

O § 1º da art. 1º da Portaria SRF nº 259/2006 estabelece que os atos processuais praticados de forma eletrônica compõem o processo eletrônico. Para os processos em papel, consta previsão expressa na Portaria SRF nº 259/2006, de que a Receita Federal do Brasil poderia digitalizá-los, nos termos do art. 7º:

*Art. 7º A RFB poderá digitalizar os documentos em papel constantes de processo convertendo-o em e-processo.*

Nesse sentido, a prática de atos processuais de forma eletrônica não seria permitida apenas aos processos digitais existentes na data da publicação mas também aos processos em papel digitalizados nos termos do dispositivo legal acima transcrito. Em consulta realizada ao sistema e-processo, constata-se que em 22/02/2010 foi feita a digitalização dos documentos e a migração do presente processo em papel da equipe Secoj/DRJ/SP I para o e-processo. Assim, a partir desta data, tornou-se possível a prática de atos de forma eletrônica, tanto pela Receita Federal do Brasil quanto pela recorrente neste processo, pois o acórdão recorrido decidiu que a recorrente era optante do domicílio tributário eletrônico e foi por regularmente intimada:

*"Desta forma, tendo em vista que a recorrente não foi capaz de comprovar a invalidade do Termo de Opção pelo Domicílio Tributário Eletrônico constante da base de dados do Portal eCAC, bem como que o documento foi assinado com certificado digital emitido em nome do próprio contribuinte, mostra-se válido o procedimento de intimação."*

Dessa forma, **desnecessária a comunicação específica e individual para o presente processo, visto que a Portaria SRF nº 259/2006 é aplicável, indistintamente, a todos os processos administrativos digitais constantes do sistema e-processo.** (sem destaques no texto original).

No mesmo sentido, destaco a r. decisão proferida pela 3ª Turma da CSRF através do v. **Acórdão nº 9303-013.568**, conforme Ementa abaixo:

#### **ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Data do fato gerador: 07/01/2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INTIMAÇÃO POR VIA ELETRÔNICA. VALIDADE. INTERPRETAÇÃO DO TEOR DA PORTARIA SRF Nº 259/2006 EM CONFRONTO COM O DISPOSTO NO DECRETO Nº 70.235/1972.

O atos e termos processuais efetivados por via eletrônica, destinados aos optantes pelo DTE Domicílio Tributário Eletrônico independem de comunicação específica para cada processo, visto que a Portaria nº 259/2006 aplica-se indistintamente a todos os processos administrativos fiscais digitais.

A intimação, como ato processual está disciplinada no Decreto nº 70.235/1972, determinando que as formas de intimação não possuem ordem de preferência, determinação com o qual não pode colidir com o ato administrativo.

Ao negar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte, a ilustre Conselheira Relatora Tatiana Midori Migiyama transcreveu a decisão recorrida, fundamentada nos seguintes termos:

“[...]”

17. Consultando o processo digital, em seu histórico, verifica-se que em 09/11/2011 os presentes autos foram digitalizados, ou seja, foram tornados os autos físicos em autos digitais, desta forma, a partir desta data tornou-se possível a prática de atos processuais de forma eletrônica, tanto pela Secretaria da Receita Federal como pela embargante nos presentes autos.

18. Verifica-se que a embargante foi regularmente intimada do resultado de julgamento da DRJ, em seu DTE – Domicílio Tributário Eletrônico, comprovando que deste era optante na data da intimação, 13/04/2016, às **fls. 369 dos autos digitais, tendo tido tomado ciência de tal intimação por abertura da sua Caixa Postal Eletrônica em 04/05/2016, às fls. 381 dos autos digitais, sendo que o prazo para apresentação de recurso voluntário passou a transcorrer desta data.** Aos 21/06/2016 foi lavrado Termo de Perempção, às fls. 382 dos autos digitais, por transcurso do prazo legal, sem apresentação de recurso voluntário. Na mesma data, verifica-se a expedição de Carta Cobrança, fls. 383 dos autos digitais, comunicando a exigibilidade dos créditos tributários constituídos pelo auto de infração. No dia seguinte a embargante tomou ciência, por abertura de sua Caixa Postal Eletrônica, da Carta Cobrança, às fls. 388 dos autos digitais.

19. Mesmo tendo tido ciência do Acórdão DRJ em 04/05/2016, a embargante somente apresentou recurso voluntário em 19/07/2016, conforme se verifica da data de protocolo no Centro de Atendimento ao Contribuinte CAC, da Agência da Receita Federal em Itajaí/SC, às fls.390 dos autos digitais, sendo que o próprio recurso voluntário contém a mesma data (fls. 401 dos autos digitais), portanto 76 (setenta e seis) dias após a ciência, em clara intempestividade.

20. Desta foram, desnecessária a comunicação específica e individual para os presentes autos, visto que a Portaria SRF nº 259/2006 se aplica a todos os processos administrativos fiscais em meio digital, constantes do sistema de processos digitais da Secretaria da Receita Federal, o e-processo.

21. Ademais, a intimação, como ato processual, tem regras específicas traçadas no Decreto nº 70.235/1972, e alterações posteriores, que regulamenta o processo administrativo fiscal, estabelece o seu artigo 23:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

II por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

III por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante:(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Quando resultar improficuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I no endereço da administração tributária na internet; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

III uma única vez, em órgão da imprensa oficial local.(Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 2º Considera-se feita a intimação:

I na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;

II no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação;(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

III se por meio eletrônico: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

a) 15 (quinze) dias contados da data registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo;(Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

b) na data em que o sujeito passivo efetuar consulta no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, se ocorrida antes do prazo previsto na alínea a; ou (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

c) na data registrada no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo;(Incluída pela Lei n.º 12.844, de 2013)

IV 15 (quinze) dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado.(Incluído pela Lei n.º 11.196, de 2005)

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência. (Redação dada pela Lei n.º 11.196, de 2005)

§4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo:(Redação dada pela Lei n.º 11.196, de 2005)

I o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei n.º 11.196, de 2005)

II o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei n.º 11.196, de 2005)

§ 5º O endereço eletrônico de que trata este artigo somente será implementado com expresse consentimento do sujeito passivo, e a administração tributária informar-lhe-á as normas e condições de sua utilização e manutenção. (Incluído pela Lei n.º 11.196, de 2005)

§ 6º As alterações efetuadas por este artigo serão disciplinadas em ato da administração tributária (Incluído pela Lei n.º 11.196, de 2005)

22. A mesma citada Portaria SRF n.º 259/2006, com redação dada pela Portaria SRF n.º A Portaria SRF n.º 259, de 13/03/2006, com redação dada pela Instrução Normativa RFB n.º 574, de 10/02/2009, define a forma como se processará a autorização dos contribuintes para a intimação por meio de seu endereço eletrônico em seu artigo 4º :

Art. 4º A intimação por meio eletrônico, com prova de recebimento, será efetuada pela RFB mediante: (Redação dada pela Portaria RFB n.º 574, de 10 de fevereiro de 2009)

I – envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou

II - registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.

§ 1º Para efeito do disposto no inciso I, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo a Caixa Postal a ele atribuída pela administração tributária e disponibilizada no eCAC, desde que o sujeito passivo expressamente o autorize.

§ 2º A autorização a que se refere o § 1º dar-se-á mediante envio pelo sujeito passivo à RFB de Termo de Opção, por meio do eCAC, sendo-lhe informadas as normas e condições de utilização e manutenção de seu endereço eletrônico. (Redação dada pela Portaria RFB n.º 574, de 10 de fevereiro de 2009).

23. A autorização para intimação pela caixa postal eletrônica, portanto, é efetuada por meio de um documento eletrônico, denominado Termo de Opção, no próprio Portal e-CAC (Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte), sendo que tal operação somente pode ser realizada por meio virtual ou eletrônico, não sendo possível realizá-la por documentos apresentados em meio físico/papel. Esclareça-se que o citado eCAC corresponde a um Portal na Internet no qual os contribuintes tem acesso a sua caixa postal eletrônica, podendo acessar avisos enviados pela Secretaria da Receita Federal e receber intimações de forma eletrônica. As regras relativas ao eCAC da Secretaria da Receita Federal foram disciplinadas na Instrução Normativa RFB n.º 1.077/2010.

24. Assim, a intimação de atos da RFB no endereço eletrônico dos contribuintes encontra-se prevista na Lei n.º 11.196/2005 desde 21/11/2005, regulamentada, no âmbito da Secretaria da Receita Federal, pela Portaria SRF n.º 259/2006. Quanto à alegação da recorrente de que deveria ser citada apenas da forma como sempre vinha sendo intimada, qual seja pessoalmente ou por via postal, esclarece-se que o Fisco pode efetuar a intimação de seus atos por qualquer das formas prevista nos incisos I (pessoal),

II (via postal) e III (meio eletrônico) do artigo 23 do Decreto n.º 70.235/1972, sem ordem de preferência, sendo que apenas a intimação por edital que exige o prévio resultado improficuo destes meios. Não há, portanto, que se falar em qualquer tipo de nulidade no ato de intimação, já que a contribuinte foi notificada regularmente, conforme previsto no art. 23, inciso III do Decreto n.º 70.235, de 1972.

25. Por todo o exposto, em sendo regulamentada a formalização da intimação por ato legal, no caso o Decreto n.º 70.235/1972, a Portaria SRF n.º 259/2006 apenas disciplinou tal procedimento, por não poder colidir com o ato legal. [...]”

Considerando os mesmos fundamentos, resta evidente que a Portaria SRF n.º 259/2006 se aplica a todos os processos administrativos fiscais em meio digital, constantes do sistema de processos digitais da Secretaria da Receita Federal.

Por fim, apenas a título de esclarecimentos com relação ao argumento de que *a própria folha de intimação n.º 372/2012, datada de 16/07/2012, da qual foi dada ciência pessoal à representante da Embargante, indicava que o processo continuaria tramitando fisicamente e que a decisão seria enviada por correio*, não há que se falar em obrigatoriedade de intimação por meio físico, tampouco em imprevisibilidade sobre a forma de intimação legalmente prevista.

Como bem observado em Despacho de Admissibilidade, caso a Embargante entendesse que a fisicalidade do processo devesse implicar inevitavelmente em ciência pessoal, deveria ter veiculado tal matéria no Recurso Voluntário, o que não aconteceu.

Ademais, como igualmente destacado em Despacho de Admissibilidade, a existência de outros tipos de ciência não eletrônica não invalida a ciência eletrônica.

Por fim, como bem esclarecido no v. Acórdão embargado, considerando que a opção pelo domicílio tributário eletrônico ocorreu expressamente em **24/10/2011 às 13:18:14 hs** e, uma vez que estava vigente por ocasião da intimação eletrônica sobre o **Acórdão n.º 16-42.388 (DRJ 3), ocorrida em data de 25/12/2012** (Termo de Ciência por Decurso de Prazo (e-fls. 8.027), ou seja, **mais de um ano após a adesão**, resta intempestivo o Recurso Voluntário interposto pela HUAWEI em data de **10/05/2013**, na forma como já reconhecido pela decisão embargada, a qual deve ser mantida em todos os seus termos.

Portando, voto por acolher parcialmente os Embargos de Declaração da empresa Huawei do Brasil Telecomunicações Ltda (e-fls. 8.841-8.855), para sanar as omissões indicadas, **o que faço sem atribuição de efeitos infringentes.**

## **6. Dos Embargos de Declaração da SERVER COMPANY COMÉRCIO INTERNACIONAL S/A**

A Embargante apresentou os seguintes argumentos:

- i) Contradição quanto ao período em que foram realizadas as importações;***
- ii) Omissão quanto ao fundamento do erro de sujeição passiva invocado no Recurso Voluntário. Obscuridade e contradição ao afirmar que a Embargante teria se conformado com sua inclusão no polo passivo; e***

- iii)* **Omissão quanto ao fundamento da decadência. Obscuridade e contradição ao afirmar que a questão estaria preclusa. Mero efeito (subsidiário, caso não anulado o processo) da ilegitimidade passiva da Huawei;**
- iv)* **Contradição e obscuridade na qualificação da operação como importação por conta e ordem, já que não preenchidos os requisitos indicados na decisão. Omissão quanto à observância da legislação na época dos fatos;**
- v)* **Omissão quanto ao caráter declaratório das Leis ns. 11.281/2006 e 11.452/2007, ao distinguir entre encomenda e conta e ordem. Obscuridade na identificação das figuras, diante da existência de regramentos distintos;**
- vi)* **A indicação do encomendante na DI só passou a ser exigida com o advento da IN SRF 634/2006. Contradição e obscuridade na aplicação retroativa de obrigações criadas após o advento da Lei nº 11.281/2006;**
- vii)* **Omissão quanto à falta de motivação da autuação em relação às operações do período posterior à Lei nº 11.281/2006;**
- viii)* **Omissão e contradição na qualificação da operação como simulada quando não há pacto simulatório. Houve mera requalificação jurídica do contrato.**

Através do r. **Despacho de Admissibilidade de e-fls. 8.922-8.941** foi dado seguimento aos Embargos para que para que o Colegiado aprecie as matérias relativas a:

- i)* **Omissão quanto à aplicabilidade do art. 95 do DL 37/66 à penalidade do art. 23, V, do Decreto-lei 1.455/76”; e**
- ii)* **Omissão quanto à falta de motivação da autuação em relação às operações do período posterior à Lei nº 11.281/2006”.**

#### **Passo à análise dos argumentos admitidos:**

##### **6.1. Omissão quanto à aplicabilidade do art. 95 do DL 37/66 à penalidade do art. 23, V, do Decreto-lei 1.455/76”**

Alegou a Embargante que questionou expressamente a legalidade da aplicação ao caso do art. 95 do Decreto-lei nº 37/1966 e o ato processual que culminou com a sua inclusão no polo passivo, sendo que a r. decisão embargada foi proferida de forma omissa, obscura e contraditória, afirmando que SERVER teria se conformado com sua inclusão no polo passivo e que teria requerido apenas a exclusão da HUAWEI.

#### **Sem razão à defesa.**

Após breve relato dos fatos e argumentos da SERVER em razões recursais, o v. Acórdão embargado abordou sobre a incidência do artigo 95, incisos I e V do Decreto-lei 37/1966 e considerou válida a inclusão da Embargante no polo passivo da autuação.

Não obstante os argumentos da defesa, para que sejam aclaradas as razões de decidir da ilustre Conselheira Relatora do v. Acórdão embargado e, no intuito de enfrentar os

fundamentos apresentados em Recurso Voluntário, passo aos seguintes esclarecimentos sobre a matéria.

Em síntese, entende a Recorrente que *“a pena de perdimento foi aplicada com base no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, ao qual não se aplicam os arts. 94 a 96 do Decreto-lei nº 37/1966, tornando ilegal a imputação de responsabilidade à Huawei”*, do que resulta *“vício originário do lançamento, do qual decorre a nulidade de todos os atos posteriormente praticados, inclusive a posterior inclusão da importadora no polo passivo da autuação.*

Ocorre que tal conclusão da defesa não tem embasamento legal, uma vez que, constatada importação realizada com interposição fraudulenta de terceiro, em que fora identificado o real adquirente da mercadoria, tanto o importador oculto como o ostensivo estão sujeitos às penalidades incidentes na operação.

A função do importador ostensivo é ocultar a participação do real interessado, cujas informações não constam da Declaração de Importação. Com isso, tanto o importador oculto como o ostensivo possuem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, motivo pelo qual resta caracterizada a responsabilidade solidária.

Impera ponderar que a responsabilidade solidária na forma como estatuída pela legislação, visa o controle aduaneiro como medida de defesa de interesses internos do Estado, tanto para garantia do equilíbrio concorrencial, quanto para coibir atividades ilícitas que possam gerar ampla gama de danos econômicos, sociais, ambientais e políticos.

Em suma, o controle aduaneiro tem por interesse final o combate aos crimes contra a Administração Pública, contra o Sistema Tributário Nacional e contra o Sistema Financeiro Nacional, de forma que a punição prevê o ato preparatório (meio de execução), ainda que aqueles ilícitos de maior gravidade não cheguem a ser consumados.

O **Decreto-Lei nº 1.455/1976**, com redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002, trata da configuração de dano ao Erário e respectiva penalidade de perdimento ou conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.

Já o **Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro)** trata da penalidade de perdimento da mercadoria aplicável nas hipóteses de configuração de dano ao Erário, em caso de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, além de dispor que presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

Por sua vez, o **Decreto-Lei nº 37/1966** expressamente prevê a responsabilidade solidária em caso de importação nas modalidades por conta e ordem e por encomenda. Vejamos:

**Art.31** É contribuinte do imposto: (Redação pelo DecretoLei nº 2.472, de 01/09/1988)

I o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional; (Redação pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

**Art. 32.** É responsável pelo imposto: (Redação dada pelo Decreto-Lei n.º 2.472, de 01/09/1988)

Parágrafo único. É responsável solidário: (Redação dada pela Medida Provisória n.º 215835, de 2001)

III o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 215835, de 2001)

c) o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora; (Incluída pela Lei n.º 11.281, de 2006)

d) o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Incluída pela Lei n.º 11.281, de 2006)

### **Ao tratar sobre infrações aduaneiras, o mesmo Diploma Legal assim prevê:**

**Art. 94** - Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los.

§ 1º - O regulamento e demais atos administrativos não poderão estabelecer ou disciplinar obrigação, nem definir infração ou cominar penalidade que estejam autorizadas ou previstas em lei.

§ 2º - Salvo disposição expressa em contrário, **a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.** (sem destaque no texto original)

#### **Art. 95 - Respondem pela infração:**

I - **conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;**

II - conjunta ou isoladamente, o proprietário e o consignatário do veículo, quanto à que decorrer do exercício de atividade própria do veículo, ou de ação ou omissão de seus tripulantes;

III - o comandante ou condutor de veículo nos casos do inciso anterior, quando o veículo proceder do exterior sem estar consignada a pessoa natural ou jurídica estabelecida no ponto de destino;

IV - a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria.

V - **conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.**

VI - **conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora.** (sem destaque no texto original)

**Igualmente o Regulamento Aduaneiro assim prevê:**

Art. 727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput).

§ 1º A multa de que trata o caput não poderá ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) (Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput).

§ 2º Entende-se por valor da operação aquele utilizado como base de cálculo do imposto de importação ou do imposto de exportação, de acordo com a legislação específica, para a operação em que tenha ocorrido o acobertamento.

§ 3º A multa de que trata o caput não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias na importação ou na exportação. (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010). (sem destaque no texto original)

Constata-se, portanto, que a responsabilidade solidária é previsão legal e aplica-se ao importador e ao adquirente, na forma como realizada pela Fiscalização no lançamento de ofício objeto deste litígio.

**Neste sentido:****Assunto: Regimes Aduaneiros**

Data do fato gerador: 27/01/2012

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES ADUANEIRAS. DISCIPLINA LEGAL. PENALIDADES. OCULTAÇÃO/ACOBERTAMENTO. RELAÇÃO COM A MULTA POR CESSÃO DE NOME PARA ACOBERTAMENTO/OCULTAÇÃO.

A responsabilidade por infrações aduaneiras é disciplinada pelo art. 95 do Decreto-Lei no 37/1966. Quando se comprova ocultação/acobertamento em uma operação de importação, aplica-se a pena de perdimento à mercadoria (ou a multa que a substitui), com fundamento no art. 23, V do Decreto-Lei no 1.455/1976 (e em seu § 3o). A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (e o acobertante, de forma conjunta ou isolada, conforme estabelece o art. 95 do Decreto-Lei no 37/1966), embora a multa por acobertamento (art. 33 da Lei no 11.488/2007) afete somente o acobertante, e justamente pelo fato de “acobertar”, quando identificado o acobertado.

IMPORTAÇÃO. MULTA POR ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTE. APLICAÇÃO. PESSOAS FÍSICAS. IMPOSSIBILIDADE.

A penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, por acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários em operações de importação, aplica-se, conforme o próprio texto legal, somente a pessoas jurídicas.

IMPORTAÇÃO. MULTA POR ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTE. APLICAÇÃO. MAIS DE UMA PESSOA. POSSIBILIDADE.

A penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, por acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários em operações de importação, pode ser aplicada, conjunta ou isoladamente, a todos os que cederem seu nome com vistas a acobertar/ocultar o real interveniente na operação.

IMPORTAÇÃO. MULTA POR ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTE. MULTA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO. BIS IN IDEM. INEXISTÊNCIA.

A penalidade prevista no art. 33 da Lei no 11.488/2007, por acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários em operações de importação, não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias relativas à operação. (**Acórdão nº 3401-003.289 - Processo: 11829.720012/201360 – Relator: Conselheiro Rosaldo Trevisan**)

Portanto, considerando os fundamentos já demonstrados no v. Acórdão embargado, bem como os esclarecimentos acima, restam sanados os vícios apontados pela Embargante, sendo aplicável a responsabilidade solidária do art. 95 do Decreto-Lei nº 37/66 à penalidade do art. 23, V, do Decreto-lei 1.455/76, motivo pelo qual acolho os Embargos de Declaração neste ponto, **porém sem atribuição de efeitos infringentes.**

## **6.2. Omissão quanto à falta de motivação da autuação em relação às operações do período posterior à Lei nº 11.281/2006.**

Como destacado em r. Despacho de Admissibilidade, a Embargante sustenta a falta de motivação do lançamento sobre os períodos posteriores à vigência da Lei 11.281.76, porque a regulação das obrigações acessórias - informação na DI das partes na importação - seria diferente, além de ser diferente também o contrato entre a HUAWEI e a SERVER. Alega que o lançamento somente fundamentou-se, neste ponto, na IN 225/2002, e não na IN 634/2006.

### **Vejamos os argumentos da defesa (fl. 8.879):**

Omitiu-se o v. acórdão, todavia, quanto à circunstância de que **não existe no relatório de diligência que contém a motivação do auto de infração qualquer menção a eventual infração ao art. 3º da IN SRF 634/2006** (que prevê a indicação na DI do encomendante de mercadorias). De fato, a acusação de ocultação formulada no auto de infração centra-se no descumprimento do art. 3º da IN SRF 225/2002 (prevê a indicação na DI do adquirente de mercadorias – fls. 458/459), que, segundo a fundamentação adotada pela r. decisão, teria deixado de reger as operações por encomenda, a partir de sua regulação pela Lei nº 11.281/2006 (fl. 8820).

Ademais, a suposta simulação identificada pelo v. acórdão baseou-se no “*contrato e documentos da importação*” (fl. 8828), porém, só consta dos autos o contrato celebrado entre a Embargante e a Huawei em 02/09/2002 (fls. 701/707), o qual foi, por esta razão, o único examinado pelo v. acórdão (fl. 8821/8822). **O contrato adaptado à nova legislação não foi examinado nem juntado aos autos pelo Fisco.**

Dessa maneira, resta evidenciada a omissão do v. acórdão quanto à inexistência, no auto de infração, de elementos acusatórios que possam dar suporte à conclusão de que haveria simulação no contrato firmado após a Lei nº 11.281/2006, ou desatendimento à IN SRF 634/2006, já que toda a acusação fiscal se fundamenta no contrato firmado em setembro/2002 e nas normas existentes antes da edição da referida lei.

Em decorrência, restou igualmente omitido o disposto nos art. 9º, 10, IV, e 18, §3º, do Decreto nº 70.235/1972, que impõem seja o auto de infração instruído “*com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito*” e que nele seja indicada “*a disposição legal infringida e a penalidade aplicável*”, sendo vedada a “*inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência*”.

Aliás, justamente porque a Fiscalização não averiguou o procedimento adotado pelas contribuintes após o advento da Lei nº 11.281/2006 e da IN SRF 634/2006, o auto de

infração não foi instruído com “*declarações de importação ou documentos de importação que possam evidenciar que os demais requisitos da IN teriam sido cumpridos*”, como observado no v. acórdão. Realmente, **a Embargante registrou inúmeras DIs após a edição do referido ato normativo, inclusive no período autuado, com identificação da Huawei na qualidade de encomendante das mercadorias**, como demonstram, exemplificativamente, os documentos ora anexados (doc.j), cuja juntada fica requerida com o objetivo de contrapor as afirmações do v. acórdão no sentido de que a relação entre as empresas teria sido ocultada das autoridades mesmo após a edição da legislação que regulamentou as importações por encomenda de terceiros.

É de rigor, portanto, o acolhimento dos presentes aclaratórios, quando menos, para que sejam excluídas da autuação as operações realizadas sob a égide da Lei nº 11.281/2006, tendo em vista que o auto de infração não contém motivação fática nem jurídica que permita sustentar a penalidade imposta à ora Embargante.

Em que pese a Recorrente questionar a motivação do lançamento quanto aos períodos posteriores à vigência da IN SRF 634/2006, **resta comprovado que a interposição nas operações não foi corretamente indicada nas respectivas Declarações de Importação**. E tal fato, inclusive, foi confirmado em peça de Recurso Voluntário.

Vejamos:

Segundo, porque a Huawei (encomendante) protocolou petição junto à Receita Federal tão logo editada a IN SRF 634/2006 (DOU: 30/03/2006, conforme exigido no §1º do seu art. 2º24, a fim de informar “*que há vinculação do importador Sab Company Comércio Internacional S.A. para proceder a importações de mercadorias com revenda predeterminada para nossa empresa, pelo período de 06 (seis meses), contados de 29 de março de 2006, renovável automaticamente por períodos iguais, exceto se houver comunicação prévia em sentido contrário*” (fls. 6.410-6.411 dos autos originais - destacamos). **Isso significa que as autoridades fiscais tinham conhecimento da vinculação entre as empresas, a despeito de não ter sido indicada tal situação na DI.** (sem destaque no texto original)

Considerando todas as razões já mencionadas neste voto com relação ao objetivo do controle aduaneiro, é imprescindível que todas as informações sobre a operação sejam identificadas na Declaração de Importação.

Por determinação legal, toda mercadoria procedente do exterior, para entrar em nosso país, deve ser submetida ao despacho aduaneiro de importação, que será processado com base em Declaração de Importação (DI) a ser registrada eletronicamente no sistema Siscomex, na forma prevista pelo artigo 44 do Decreto-Lei nº 37/1966<sup>13</sup> e artigo 545, *caput* e § 1º, do Regulamento Aduaneiro<sup>14</sup>.

**Em suma, aquele que pretender importar deverá estar previamente habilitado, sujeito ao constante monitoramento de acordo com a modalidade adotada.**

<sup>13</sup> Art.44 – Toda mercadoria procedente do exterior por qualquer via, destinada a consumo ou a outro regime, sujeita ou não ao pagamento do imposto, deverá ser submetida a despacho aduaneiro, que será processado com base em declaração apresentada à repartição aduaneira no prazo e na forma prescritos em regulamento. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

<sup>14</sup> Art. 545. Tem-se por iniciado o despacho de importação na data do registro da declaração de importação.  
§ 1º O registro da declaração de importação consiste em sua numeração pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do SISCOMEX.

A **importação na modalidade direta** é disciplinada pelo Decreto-Lei n.º 37/1966 e regulamentada pela Instrução Normativa SRF n.º 680/2006 e alterações, correspondendo ao método convencional de importação.

A **importação na modalidade por conta e ordem de terceiros** é disciplinada pelos artigos 80 e 81 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, com definição jurídica dada pelo artigo 27 da Lei n.º 10.637/2002, regulamentada pela Instrução Normativa SRF n.º 225/2002 e, atualmente pela Instrução Normativa RFB n.º 1.861/2018, com alterações trazidas pela Instrução Normativa RFB n.º 1937, de 15 de abril de 2020 e Instrução Normativa RFB n.º 2.101, de 09 de setembro de 2022. Nesta modalidade, o promotor da operação é o adquirente, sendo igualmente obrigatória sua habilitação no Siscomex, nos termos da Instrução Normativa RFB n.º 1984, de 27 de outubro de 2020 e alterações da Instrução Normativa RFB n.º 2098, de 22 de julho de 2022.

A **importação na modalidade por encomenda** é disciplinada e tem sua definição jurídica dada pelo Art. 11 da Lei n.º 11.281/2006, regulamentada pela Instrução Normativa SRF n.º 634/2006, e atualmente pela IN RFB n.º 1.861/2018, com alterações trazidas pela IN RFB n.º 1937/2020 e Instrução Normativa RFB n.º 2.101, de 09 de setembro de 2022, com alteração do Ato Declaratório Executivo Cocad n.º 1, de 29 de março de 2023.

Ocorre que a **Instrução Normativa SRF n.º 225, de 18 de outubro de 2002**, que regulamentou o artigo 27 da Lei n.º 10.637/2002, já estabelecia a necessidade de informação sobre o real adquirente da mercadoria importada à Fiscalização Aduaneira. Vejamos:

Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que opere por conta e ordem de terceiros será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.

Parágrafo único. **Entende-se por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá 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 A pessoa jurídica que contratar empresa para operar por sua conta e ordem deverá apresentar cópia do contrato firmado entre as partes para a prestação dos serviços, caracterizando a natureza de sua vinculação, à unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF), de fiscalização aduaneira, com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz.

Parágrafo único. **O registro da Declaração de Importação (DI) pelo contratado ficará condicionado à sua prévia habilitação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), para atuar como importador por conta e ordem do adquirente, pelo prazo previsto no contrato.**

Art. 3º **O importador, pessoa jurídica contratada, devidamente identificado na DI, deverá indicar, em campo próprio desse documento, o número de inscrição do adquirente no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ).**

§ 1º O conhecimento de carga correspondente deverá estar consignado ou endossado ao importador, configurando o direito à realização do despacho aduaneiro e à retirada das mercadorias do recinto alfandegado.

§ 2º A fatura comercial deverá identificar o adquirente da mercadoria, refletindo a transação efetivamente realizada com o vendedor ou transmitente das mercadorias.

Art. 4º Sujeitar-se-á à aplicação de pena de perdimento a mercadoria importada na hipótese de:

I - inserção de informação que não traduza a realidade da operação, seja no contrato de prestação de serviços apresentado para efeito de habilitação, seja nos documentos de instrução da DI de que trata o art. 3º (art. 105, inciso VI, do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966);

II - ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, do comprador ou responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros (art. 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002).

Parágrafo único. A aplicação da pena de que trata este artigo não elide a formalização da competente representação para fins penais, relativamente aos responsáveis, nos termos da legislação específica (Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 e Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990).

Art. 5º A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Art. 6º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 4 de novembro de 2002. (sem destaque no texto original)

### **Após, a Lei nº 11.281/2006 assim determinou em seu artigo 11:**

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 2.158-35, 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) (sem destaque no texto original)

A regulamentação foi dada pela **Instrução Normativa SRF nº 634, de 24 de março de 2006** com a seguinte previsão:

Art. 1º **O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.**

Parágrafo único. Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente.

**Art. 2º O registro da Declaração de Importação (DI) fica condicionado à prévia vinculação do importador por encomenda ao encomendante, no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).**

§ 1º Para fins da vinculação a que se refere o caput, o encomendante deverá apresentar à unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF) de fiscalização aduaneira com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz, requerimento indicando:

I - nome empresarial e número de inscrição do importador no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ); e

II - prazo ou operações para os quais o importador foi contratado.

§ 2º As modificações das informações referidas no § 1º deverão ser comunicadas pela mesma forma nele prevista.

§ 3º Para fins do disposto no caput, o encomendante deverá estar habilitado nos termos da IN SRF nº 455, de 5 de outubro de 2004.

**Art. 3º O importador por encomenda, ao registrar DI, deverá informar, em campo próprio, o número de inscrição do encomendante no CNPJ.**

Parágrafo único. **Enquanto não estiver disponível o campo próprio da DI a que se refere o caput, o importador por encomenda deverá utilizar o campo destinado à identificação do adquirente por conta e ordem da ficha "Importador" e indicar no campo "Informações Complementares" que se trata de importação por encomenda.**

Em síntese, no período objeto da autuação, tanto na modalidade de importação por conta e ordem, quanto na modalidade de importação por encomenda, o importador e o adquirente devem ter habilitação perante o SISCOMEX, com prévia vinculação do importador com o contratante/adquirente ou encomendante, **devendo a Declaração de Importação ser registrada em nome do importador, constando as informações sobre o adquirente/encomendante.**

E, **no caso em análise, a própria defesa afirma que as Declarações de Importação foram registradas como sendo por conta própria**, o que, por si, já demonstra a interposição fraudulenta em prejuízo ao controle aduaneiro.

Assim consta no Recurso Voluntário da SERVER (e-fls. 8.352 a 8.413):

No caso concreto igualmente não se pode alegar ocultação da Huawei no tocante às operações realizadas após a vigência da IN SRF 634/2006 (27/03/2006).

Primeiro, porque a autoridade lançadora não alega eventual infração à Instrução Normativa SRF 634/2006, mas tão somente às normas que cuidam da importação que a DRJ denominou de "importação por conta e ordem propriamente dita", mais especificamente o art. 3º da IN SRF 225/2002, que não tem qualquer aplicação à modalidade de importação por encomenda, adotada no caso concreto. É vedado ao órgão julgador inovar ou aperfeiçoar o lançamento, conforme orientação da CSRF:

*LANÇAMENTO. FUNDAMENTAÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. INOVAÇÃO NO JULGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. No Processo Administrativo Fiscal (PAF), **aprecia-se a legalidade ou não do lançamento de ofício, sendo vedado ao órgão julgador modificar a fundamentação legal da exigência inicial. Deve-se anular o Acórdão, e os autos devem retornar ao Colegiado julgador a quo, para que sejam apreciadas as demais questões de mérito suscitadas no recurso voluntário.** (Acórdão CSRF 9303-004.644, Rel. Cons. Demes Brito, J: 15/02/2017 - destacamos)*

Segundo, porque a Huawei (encomendante) protocolou petição junto à Receita Federal tão logo editada a IN SRF 634/2006 (DOU: 30/03/2006, conforme exigido no §1º do seu art. 2º, a fim de informar *“que há vinculação do importador Sab Company Comércio Internacional S.A. para proceder a importações de mercadorias com revenda predeterminada para nossa empresa, pelo período de 06 (seis meses), contados de 29 de março de 2006, renovável automaticamente por períodos iguais, exceto se houver comunicação prévia em sentido contrário”* (fls. 6.410-6.411 dos autos originais - destacamos). Isso significa que as autoridades fiscais tinham conhecimento da vinculação entre as empresas, a despeito de não ter sido indicada tal situação na DI. (destaque nosso)

Cabe ressaltar que o fato de a Huawei ter protocolado petição junto à Receita Federal, informando que *“há vinculação do importador Sab Company Comércio Internacional S.A. para proceder a importações de mercadorias com revenda predeterminada”*, tão somente confirma a omissão de tal vinculação nas respectivas Declarações de Importação, incorrendo, por consequência, na interposição fraudulenta que motivou o lançamento de ofício e aplicação da multa substitutiva da pena de perdimento.

**Outrossim, igualmente destaco os argumentos da HUAWEI em impugnação para contestação do lançamento, conforme reprodução parcial do relatório do Acórdão n.º 17-19.606 (DRJ 1) (e-fls. 7317):**

Intimada em 10/01/07, a interessada apresentou em 08/02/07 impugnação, juntada às fls. 1696 e ss. Alega, em síntese:

1. Dedicar-se à fabricação e comercialização de componentes de telecomunicações e informática. É estabelecimento industrial e contribuinte do imposto sobre produtos industrializados.
2. Contratou a Sab Company a fim de viabilizar suas importações, pois a impugnante não possuía habilitação (“Radar”), a qual foi-lhe negada pela Receita Federal (cita fls. 6410 e ss., v. 31).
3. As importações eram realizadas pela Sab Company por conta própria, pois empregava recursos próprios e o fechamento de câmbio era sua responsabilidade. Após a vigência da Lei n.º 11.281/06 a relação entre as empresas passou a ser a de “importação por encomenda”.

**Resta evidente que tais operações não se tratavam de importações na modalidade por conta própria, na forma indicada pela Importadora nas Declarações de Importação.**

É importante destacar que, de modo geral, a interposição de pessoas é prática lícita no ordenamento jurídico, representada pela outorga de poderes através de mandato a terceiro para intermediação em determinado negócio jurídico.

O Código Civil prevê a representação em seus artigos 115 a 120, classificando-a como aquela conferida por lei (ou representação legal) e aquela conferida pelo interessado (ou representação voluntária).

Segundo RIZZARDO (2005, p. 431), representar significa:

“...estar no lugar de alguém, substituir uma pessoa, fazer o papel que lhe incumbia, projetar a sua vontade em uma relação jurídica. Envolve a noção de substituição da manifestação da

vontade. Nesta visão, o ato de vontade de alguém que deve figurar na celebração de um negócio é expressada por uma pessoa distinta da que o celebra.”<sup>15</sup>

A possibilidade de participação de terceiros em operações voltadas ao comércio exterior decorre diretamente da lei, que estabelece a extensão, no âmbito da representação, sobre os casos em que se faça necessária, o poder de administrar e quais as situações em que se permite dispor dos direitos do representado.

A pessoa interposta, com o fito de cumprir ou realizar aquilo que o ordenante ou mandante não pode fazer, é colocada ou posta entre este e um terceiro. Ou seja, a interposta pessoa nada mais é que aquela que executa um ato ou uma série de atos, a mando ou ordem de alguém, seja por impossibilidade do mandante, seja por conveniência daquele. Em linguagem jurídica, a interposta pessoa é aquela que, embora execute um ato ou pratique um negócio em proveito e por ordem de outro, o faz em seu próprio nome.

A importação por conta e ordem e a importação por encomenda ocorrem por meio de interposição de pessoas entre o Estado e os reais interessados na realização da importação. Nestes casos, **desde que cumpridos os requisitos legais**, não há que se falar em ilicitude na interposição.

Por sua vez, a interposição passa a ser fraudulenta quando a representação é articulada de modo a transparecer manifestação de vontade diversa da realidade, resultando na prática de ato fraudulento ou simulado, relacionado à operação com o comércio exterior. O ato fraudulento ou simulado é realizado para burlar o controle aduaneiro.

Solon Sehn (2016, p. 50)<sup>16</sup> aborda sobre a natureza objetiva da intenção do agente, destacando que a intenção integradora é manifestada pelo importador no momento em que apresenta a declaração de importação e, na hipótese de suspeita de falsidade sobre as informações declaradas, ou seja, **caso a declaração seja apresentada com informações que não correspondam à realidade da operação, deve a autoridade aduaneira verificar o *animus* do importador objetivamente**, a partir dos atos exteriorizados da vontade.

A fraude é conceituada através do artigo 72 da Lei nº 4.502/64<sup>17</sup>. Trata-se de ação contrária àquilo que é verdade, cometida dolosamente (delito intencional) no intuito de enganar (burlar o controle aduaneiro) e obter vantagens indevidas em prejuízo de terceiro (Dano ao Erário).

Por sua vez, a simulação é prevista pelo ordenamento jurídico através do artigo 167, Parágrafo 1º, Inciso I do Código Civil<sup>18</sup>.

---

<sup>15</sup> RIZZARDO, Arnaldo. Parte Geral do Código Civil: Lei nº 10.406, de 10.01.2002. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 431.

<sup>16</sup> SEHN, Solon. Imposto de Importação. 1ª Edição. São Paulo: Noeses, 2016, págs. 59 e 60.

<sup>17</sup> Lei nº 4.502/64: Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

<sup>18</sup> Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem.

Ao tratar sobre o tipo infracional, o ilustre Doutrinador e Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes (2018, p. 164)<sup>19</sup>, interpreta que a ocultação do sujeito passivo encaixa no conceito de simulação ligado à causa do negócio jurídico, tornando o negócio aparente divergente do negócio real, resultando no vício na causa e conseqüente violação ao controle aduaneiro.

Em suma, conclui-se que há interposição fraudulenta de terceiro quando em uma operação de importação se verifica a ocultação do real importador, real vendedor ou responsável pela operação, que se faz representar por interposta pessoa com a intenção deliberada de causar dano ao Erário mediante fraude e simulação.

As razões acima demonstradas, inclusive mediante confissão da Recorrente de que não informou nas Declarações de Importação as reais condições das operações realizadas, acarreta a configuração de interposição fraudulenta, na forma concluída pela Autoridade Fiscal.

**Por sua vez, não bastassem os fatos acima destacados, o v. Acórdão embargado abordou detidamente sobre a configuração de fraude e simulação no presente caso, não necessitando de reparos em sua fundamentação.**

**Apenas para frisar a correta razão de decidir da ilustre Conselheira Relatora do Acórdão embargado, reproduzo abaixo as seguintes conclusões:**

De forma sintética, diferencia-se as duas operações de importações de terceiros após fevereiro/2006:

Importação por Conta e Ordem de Terceiros	Importação por Encomenda
"Trading" é intermediadora (prestadora de serviços)	"Trading" é a real importadora
Operação realizada com recursos do adquirente	Operação realizada com recursos da "trading"
Câmbio fechado pelo adquirente	Câmbio fechado pela "trading"
Contrato de importação por conta e ordem	Contrato de importação por encomenda

Em sua defesa, a empresa pretende sustentar que as operações por ela realizadas se enquadrariam na Importação por Encomenda, e não importação por conta e ordem de terceiros, sendo que o procedimento adotado pela HUAWEI e pela SAB estariam corretos vez que a forma correta de se informar as importações por encomenda era na forma de importação própria, vez que os recursos utilizados eram da própria *trading*. O questionamento principal na qual se sustenta a Recorrente é "*Havendo comprador predeterminado para mercadorias importadas com **recursos próprios** da pessoa jurídica importadora caracteriza-se a figura da importação por conta e ordem?*" (e-fl. 8.356)

Cumpra mencionar que depreende-se dos autos que para o período após a IN n.º 634/2006, a HUAWEI informou à Receita Federal que a SAB realizaria as importações por encomenda e teria cadastro no SISCOMEX (e-fls. 7.247/7.251). Contudo, não constam dos autos declarações de importação ou documentos de importação que possam evidenciar que os demais requisitos da IN teriam sido cumpridos (informação na DI e nas faturas da encomendante, inclusive para fins de aplicação das regras dos preços de transferência). Mesmo para esse período, a SAB teria continuado a informar que as importações seriam próprias.

<sup>19</sup> FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Introdução ao Direito Aduaneiro. São Paulo: Editora Intelecto, 2018, págs. 164.

Atentando-se para o caso em tela, entendo que a documentação suporte apresentada pela fiscalização indica com clareza que, não obstante a operação tenha sido indicada na Declaração de Importação como importações próprias da SAB (ora Recorrente, atual SERVER), essas operações foram, na verdade, importações por conta e ordem da HUAWEI, verdadeira adquirente das mercadorias, que negociou as mercadorias no exterior e arcava com os custos e com o risco da operação.

Essa confirmação pode ser extraída em especial do contrato firmado entre a SAB/SERVER e a HUAWEI acostado às e-fls. 701/707 (e novamente em sede de Impugnação pela HUAWEI às e-fls. 7.258/7.264). Não obstante seja intitulado “*CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE MERCADORIAS IMPORTADAS*”, extrai-se de seu preâmbulo e das cláusulas primeira, segunda, quarta e sexta que, desde sua origem, a operação contratada entre a SAB/SERVER e a HUAWEI foi uma operação por conta e ordem na forma disciplinada à época pela legislação, contratando a primeira para realizar a importação de mercadorias na forma e com os meios especificados pela HUAWEI. Inclusive, foi **expressamente contratado entre as partes que a HUAWEI era a responsável pelas negociações das mercadorias no exterior, por arcar com os valores das mercadorias e com despesas específicas relacionadas à importação, ainda que antecipados pela SAB e por arcar com a franquia do seguro em caso de sinistro das mercadorias.**

Para melhor visualização, transcrevo abaixo as referidas cláusulas, com destaque para as partes que evidenciam que a SAB/SERVER foi contratada para a importação de mercadorias por conta e ordem da HUAWEI. Vejamos, primeiramente, o teor do preâmbulo, que expressamente identificou que a HUAWEI quem informaria à SAB “*o preço das mercadorias em moeda estrangeira, a forma de pagamento e demais condições da importação, inclusive vias de transporte e porto de destino das mercadorias no Brasil*” (e-fl. 701):

**CONSIDERANDO que**

I - A SAB é uma empresa voltada para as atividades de comércio exterior, devidamente registrada nos competentes órgãos governamentais e estando regularmente cadastrada junto ao DECEX, Sistema FUNDAP e Banco de Desenvolvimento do Espírito Santo, cujas normas declara a HUAWEI ter ciência, encontra-se apta a importar mercadorias e vendê-las no mercado brasileiro;

II - A HUAWEI tem interesse em adquirir mercadorias importadas pela SAB diretamente de Exportadores/Fornecedores estrangeiros, doravante simplesmente denominado EXPORTADOR, informando a SAB o preço das mercadorias em moeda estrangeira, a forma de pagamento e demais condições da importação, inclusive vias de transporte e porto de destino das mercadorias no Brasil;

III - A SAB, em aceitando o pedido da HUAWEI, procederá as importações figurando nas Declarações de Importação (DI) como Importador, procedendo, após nacionalização das mercadorias, sua venda à HUAWEI,

Na Cláusula primeira, possível confirmar que a HUAWEI quem iria estipular os dados da fatura comercial do importador, que deveriam ser aceitos pela SAB (inclusive com previsão de aceitação tácita após 3 – três – dias úteis do envio do pedido de importação), responsável por processar os pedidos de importação das mercadorias, seu desembaraço aduaneiro e nacionalização (e-fls. 701/702):

**Cláusula Primeira: Do Objeto**

1.1 A SAB processará os pedidos de importação das mercadorias que aceitar da HUAWEI, providenciando seu desembaraço aduaneiro e sua nacionalização, na forma e condições estabelecidas neste instrumento. Os pedidos aceitos serão comunicados pela SAB à HUAWEI, por escrito, com expressa referência à fatura comercial ou "pro-formas" do EXPORTADOR ou qualquer outro documento que identifique o pedido.

1.1.1. Os pedidos emitidos pela HUAWEI estipularão os dados da fatura comercial ("Commercial Invoice") do EXPORTADOR indicado e demais condições prevaletentes, e uma vez aceitos pela SAB farão parte necessária, integrante e se regularão por este CONTRATO.

1.2 A SAB procederá em seu próprio nome a importação e nacionalização das mercadorias, dentro do prazo legal estabelecido de comum acordo, faturando-as à HUAWEI, que se obriga a adquiri-las pelo preço e condições ajustadas no presente CONTRATO.

1.3. A HUAWEI poderá emitir o pedido de importação por telefone, e-mail ou fax. Os pedidos serão considerados aceitos se a SAB não recusar os pedidos da HUAWEI dentro de 3 (três) dias úteis.

A Cláusula segunda indica que a responsabilidade pela retirada das mercadorias nos armazéns aduaneiros seria a própria HUAWEI, quem inclusive iria solicitar o regime aduaneiro aplicável na importação:

**Cláusula Segunda: Dos Procedimentos Específicos**

2.1 A SAB figurará como importadora nas faturas comerciais e/ou "pro formas" (quando houver) e na Declaração de Importação "DI".

2.2 A HUAWEI poderá solicitar à SAB, alternativamente, que:

a) Proceda, de imediato, ao desembaraço aduaneiro e nacionalização das mercadorias, faturamento e entrega, ou,

b) Providencie a Declaração de Trânsito Aduaneiro (DTA) ou a Declaração Simplificada de Trânsito (DST), conforme o caso, de modo a transferir as mercadorias para a área de armazenagem no respectivo regime aduaneiro estipulado pela HUAWEI, após o recebimento, da(s) Fatura(s) Comercial(is) e respectivo(s) Conhecimento(s) de Embarque emitidos no exterior. Uma vez definido o regime aduaneiro deverão ser observados os prazos legais estabelecidos para promover o desembaraço aduaneiro, de acordo com a solicitação da HUAWEI.

2.3 Recebido pela SAB o pedido de desembaraço e nacionalização, que se fará acompanhar dos respectivos documentos inerentes à operação, inclusive os conhecimentos de transporte ("bill of lading" ou "air way bill") que deverão estar consignados à SAB, esta providenciará as medidas cabíveis, efetuando a nacionalização em seu nome no E.A.D.I contratado ou outro local acordado entre as partes, localizado no Estado do Espírito Santo.

2.4 Após faturamento através das respectivas Notas Fiscais, as mercadorias serão retiradas no armazém pela HUAWEI, ou por empresas transportadoras terceirizadas contratadas por esta, correndo sempre o transporte por conta, risco e responsabilidade da HUAWEI ou da empresa contratada, se for o caso. Na hipótese da HUAWEI desejar que a SAB proceda a entrega das mercadorias em seus estabelecimentos, os custos e despesas daí advindos lhe serão debitados.

Esta cláusula contratual efetivamente foi cumprida, como se depreende das notas fiscais emitidas pela SAB para a HUAWEI (e-fls. 959/2.126)<sup>20</sup> com o CFOP 6.106 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, que não deva por ele transitar). Esse CFOP, esclarece-se, é utilizado para "as vendas de mercadorias importadas, cuja saída ocorra do recinto alfandegado ou da repartição alfandegária

<sup>20</sup> Exceção tão somente para uma nota constante da e-fl. 1.343 que foi emitida com o CFOP 6.912 (Remessa de mercadoria ou bem para demonstração), mas que constava com a mesma observação de que a mercadoria seria diretamente enviada para a empresa.

onde se processou o desembaraço aduaneiro, com destino ao estabelecimento do comprador, sem transitar pelo estabelecimento do importador." (grifei)<sup>21</sup> Inclusive, no campo observação das notas indica-se "Produto estrangeiro de importação direta. Mercadoria saída diretamente do COTIA ARMAZENAGENS GERAIS S/A."

A Cláusula Quarta, por sua vez, identifica que a HUAWEI efetivamente arcaria com os custos da importação, pagando pelo valor das mercadorias pagas pela SAB no momento do faturamento ("em condições à vista, quando do faturamento das mercadorias"), arcando com os custos de desembarque, desembaraço, comercialização e mudanças nas alíquotas percentuais ou base de cálculo dos tributos (e-fls. 703/704):

#### **Cláusula Quarta: Forma de Pagamento e Quitação**

4.1 Para saldar o preço de venda das mercadorias os seguintes procedimentos e prazos serão observados quanto aos custos discriminados na cláusula terceira acima:

a) O valor equivalente ao montante a ser pago em moeda estrangeira ao EXPORTADOR (previsto na cláusula terceira, item 3.1, alínea "a" acima) será salgado através do devido fechamento de câmbio, diretamente pela SAB, e cobrado da HUAWEI em condições à vista quando do faturamento das mercadorias.

b) Os Custos de Desembarque, Desembaraço, Comercialização e a variação ou mudanças nas alíquotas percentuais ou base de cálculo dos tributos (cláusula terceira, item 3.1, alíneas "b", "c", "d" e "e" acima) deverão ser pagos pela HUAWEI em 30 (trinta) dias do faturamento das mercadorias pela SAB. De acordo com o prévio pedido da HUAWEI, a SAB poderá aceitar Carta de Fiança emitida por instituição financeira de primeira linha que garanta o pagamento deste custos a serem pagos à SAB, considerando os valores e período a ser acordado entre as partes e o banco responsável por emitir a Carta de Fiança

c) A variação ou mudanças nas alíquotas percentuais ou base de cálculo dos tributos, deverão ser pagos pela HUAWEI dois (2) dias de seus respectivos vencimentos.

4.2 Todas as mercadorias importadas ao amparo do presente CONTRATO serão faturadas pela SAB à HUAWEI através das Notas Fiscais/Fatura correspondentes, pelo seu respectivo Preço de Venda e conforme custos previstos na cláusula terceira, com base nas Planilhas de Custo elaboradas pela SAB.

4.3 A SAB recebendo o valor das mercadorias e custos mencionados nas alíneas "a", "b" e "c", do item 4.1 acima, após faturamento e entrega das mesmas à HUAWEI, extrairá e entregará as Duplicatas correspondentes às Notas Fiscais Fatura, com a devida quitação, bem como devolvendo à HUAWEI a Carta de Fiança mencionada na alínea "b" do item 4.1 acima.

A assunção dos riscos da importação pela HUAWEI é igualmente evidenciada na cláusula sexta, que indica que em caso de sinistro, a HUAWEI quem seria a responsável por arcar "com os custos da franquia e todos os demais custos relacionados à providência destinadas à obtenção da boa liquidação da cobertura securitária" (e-fls. 704/705):

#### **Cláusula Sexta: Seguro Internacional e Transporte Doméstico**

6.1 O embarque das mercadorias no exterior somente se fará mediante prévia contratação de seguro internacional contratado no Brasil, que será procedido pela SAB em condições

<sup>21</sup> Convênio S/Nº, de 15 de dezembro de 1970, disponível em [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/sinief/cfop\\_cvs\\_n\\_70\\_vigente](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/sinief/cfop_cvs_n_70_vigente). Acesso em 17/09/2019.

previamente aprovadas pelas partes, prevendo cobertura referentes a, dentre outras, "all risks", guerras e greves, atendendo-se à modalidade "door to door".

6.2 Em caso de sinistro, a HUAWEI arcará com os custos da franquia e todos os demais custos relativos às providências destinadas à obtenção da boa liquidação da cobertura securitária.

6.2.1 A SAB deverá providenciar, mensalmente, a averbação do seguro para a seguradora, pagando os prêmios devidos e, em caso de sinistro, deverá enviar à seguradora a documentação necessária à sua boa liquidação. A HUAWEI declara conhecer as condições gerais do seguro de transporte internacional, devendo obedecer às normas que regem este seguro.

6.2.2 Em caso de sinistro, a SAB deverá tomar as devidas medidas de preservação, vistoria e demais itens, conforme previsto na apólice, evitando a perda de direitos de indenização.

6.3 A SAB poderá, atendendo à determinação expressa da HUAWEI, contratar e administrar o transporte e seguro doméstico das mercadorias em nome destas, compreendendo o trecho entre a cidade de Vitória e o destino final da mercadoria. Neste caso, a HUAWEI deverá proceder a liquidação dos valores devidos diretamente junto às empresas transportadoras e seguradoras.

Assim, o próprio contrato firmado entre as partes evidenciou, com clareza cristalina, a natureza da operação efetivamente realizada, de importação por conta e ordem.

Inclusive, no curso da ação fiscal, a fiscalização teve acesso a um contrato de importação por conta e ordem apresentada por outra empresa de importação como proposta para a HUAWEI que trazia cláusulas muito semelhantes às cláusulas acima transcritas (e-fls. 863/869), de forma a evidenciar que o que se pretendia contratar era efetivamente uma operação de importação por conta e ordem e não uma operação de compra e venda de mercadorias importadas. A fiscalização anexou ainda aos autos uma série de troca de e-mails entre a SAB e a HUAWEI evidenciando que quem era responsável pela negociação no exterior dos valores, mercadorias e até das informações que iriam constar das faturas comerciais era a HUAWEI DO BRASIL, que tratava diretamente com a HUAWEI no exterior (vide, a título de exemplo, e-mails das e-fls. 872/873, 883/890).

Esses foram os pontos sintetizados pela fiscalização na autuação:

“Na realidade a empresa SAB jamais negociou preços, quantidades ou prazos de entrega destas mercadorias diretamente com os exportadores estrangeiros. Estas negociações foram realizadas pela empresa HUAWEI-Brasil, que solicitou aos exportadores que emitissem as faturas e demais documentos em nome “Trading Company” SAB.

Por outro lado a empresa SAB jamais negociou preços, quantidades ou prazos de entrega das mercadorias por ela importadas com a empresa HUAWEI, limitando-se a repassar estas mercadorias, abaixo do preço de custo, ao REAL ADQUIRENTE, ou seja, a empresa HUAWEI.

A VERDADE que se tentou esconder através desta SIMULAÇÃO é o fato da relação entre a empresa HUAWEI e a empresa SAB ser uma relação de PRESTAÇÃO DE SERVIÇO e não uma RELAÇÃO MERCANTIL, ou seja, a empresa SAB está realizando, na verdade, operações de importação por conta e ordem de terceiros. (e-fl. 450-451 – grifos no original)

E aqui é importante salientar que a ocorrência no presente caso de uma importação em interesse ou para terceiro não é negada pela empresa em seu Recurso, sendo esta, inclusive, uma premissa por ela adotada para afirmar que as operações eram, na verdade, importações por encomenda. No entender da Recorrente, com a inclusão do § 3º do art. 11 da Lei n.º 11.281/2006 por meio da Lei n.º 11.452/2007, passou a expressamente admitir como importação por encomenda aquelas importações realizadas “*com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior.*”

Como visto, todas as negociações travadas no exterior eram realizadas pela HUAWEI e não pela SAB. Os pedidos de importação eram realizados pela HUAWEI, que delineava como deveria ser realizada a importação, sendo que este pedido de importação era aceito ou não pela SAB, inclusive com previsão de aceitação tácita. A importações, portanto, eram feitas por **ordem e em interesse** da HUAWEI, sem envolvimento direto da SAB, que tão somente realizava os procedimentos da importação, fato este que não é negado pela Recorrente.

Diante deste cenário, afirma a Recorrente que à época da autuação, por inexistir disciplina específica da figura da importação por encomenda, todas as importações realizadas por uma importadora em interesse de terceiros, que utilizassem de recurso próprio, deveriam ser admitidas como importações próprias.

Contudo, segundo o conceito identificado no art. 1º, parágrafo único da Instrução Normativa n.º 225/2002, já transcrito acima, antes da criação da figura da importação por encomenda entendia-se “*por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado*”. Assim, para caracterizar uma operação por conta e ordem bastava a realização da importação por uma pessoa (importador), em seu nome, em interesse de outra pessoa (adquirente). Por isso, inclusive, que a Declaração de Importação trazia as informações do “*Importador*” e do “*Adquirente*” em campos distintos.

Nesse sentido, os recursos empregados na operação não eram considerados um critério relevante para caracterizar a importação por conta e ordem, ainda que fossem relevantes para atrair a presunção de interposição fraudulenta (quando, apesar da importação ser declarada como própria, o importador não tivesse os recursos para realizar a operação). Somente por meio da Lei n.º 11.281/2006 que a legislação passa a distinguir as operações realizadas em interesse de terceiros em razão dos recursos empregados, considerando a importação por conta e ordem como aquela realizada com recursos do adquirente e a importação por encomenda aquela realizada com recursos da própria importadora. Assim, mostra-se impróprio afirmar que, antes de 2006, as importações caracterizadas por encomenda à luz da nova legislação deveriam ser declaradas como importações próprias da pessoa jurídica e não como importações por conta e ordem.

De toda forma, atentando-se para o presente caso, observa-se que os riscos e os custos da operação eram arcados pela HUAWEI. Ainda que a importadora ostensiva antecipasse os valores da importação, todos os custos da importação eram arcados diretamente pela HUAWEI, consoante expresso no contrato (em especial, item 4.1). Assim, as importações eram feitas por **conta** da HUAWEI e não verdadeiramente como uma importações por encomenda nos moldes previstos posteriormente pela legislação. Nas palavras da r. decisão recorrida:

Faz-se mister salientar, finalmente, que os recursos empregados pelo importador, no caso concreto a Sab Company, **mesmo não adiantados pelo adquirente, neste caso a Huawei do Brasil, são supridos, ao término da operação, por este adquirente, dado que o importador é “ressarcido” pelos seus recursos**, seja dentro da licitude de uma importação acolhida pela legislação referente à importação por conta e ordem (propriamente dita ou por encomenda), seja mediante uma “venda simulada” no mercado interno, exatamente a imputação lançada pelas autoridades autuantes. **Não foi imputada mera “prestação de serviços”, mas conduta dolosa e fraudulenta, mediante a qual foi descumprido o dever de informação do real adquirente das mercadorias importadas.** (e-fl. 7.996 - grifei)

Nesse sentido, com fulcro em provas acostadas ao Auto de Infração, a fiscalização demonstrou que a empresa HUAWEI DO BRASIL seria a real adquirente das mercadorias importadas pela SAB. A HUAWEI, portanto, foi ocultada como real compradora e responsável pela operação mediante fraude, configurando a hipótese de dano ao Erário prevista no art. 23, V do Decreto-lei n.º 1.455/1976, passível de punição com a pena de perdimento das mercadorias (§1º), convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria não localizada ou que tenha sido consumida (§ 3º). Na redação vigente à época da lavratura da autuação, transcrita no relatório fiscal (e-fl. 452):

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

(...)

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, **na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação**, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.(Incluído pela Lei n.º 10.637, de 30.12.2002)

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

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.(Incluído pela Lei n.º 10.637, de 30.12.2002)

§ 3º **A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.**(Incluído pela Lei n.º 10.637, de 30.12.2002) (grifei)

Correta, portanto, a aplicação da pena de perdimento proposta pela fiscalização com fulcro no art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455/1976.

Considerando as razões de decidir demonstradas no r. voto do Acórdão embargado, resta confirmada a simulação nas operações em análise, motivo pelo qual foi corretamente confirmada a aplicação da pena de perdimento proposta pela fiscalização com fulcro no art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455/1976, na forma indicada pela ilustre Relatora anterior, acompanhada por unanimidade pelo Colegiado.

Portanto, **seja com relação aos fatos geradores ocorridos antes ou depois da vigência da IN SRF 634/2006, está correto o lançamento de ofício motivado pela constatação de interposição fraudulenta nas operações de importação.**

Por tais razões, acolho os Embargos de Declaração neste ponto, para esclarecimento da omissão suscitada, **porém sem atribuição de efeitos infringentes.**

## 7. Dispositivo

Ante o exposto, voto no seguinte sentido:

- (i) Rejeitar os argumentos invocados a título de questões de ordem pública em Manifestação de e-fls. 8.945 a 8.950;
- (ii) Rejeitar o argumento sobre a incidência de prescrição intercorrente.
- (iii) Acolher parcialmente os Embargos de Declaração da empresa Huawei do Brasil Telecomunicações Ltda (e-fls. 8.841-8.855), para sanar as omissões indicadas, sem atribuição de efeitos infringentes;
- (iv) Acolher parcialmente os Embargos de Declaração da empresa Server Company Comércio Internacional S/A (e-fls. 8.861-8.884), para sanar as omissões indicadas, sem atribuição de efeitos infringentes.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos

## Voto Vencedor

Conselheiro Jorge Luís Cabral.

Em que pese eu ter acompanhado o voto da Relatora, preciso divergir de um conceito expresso em suas razões de decidir, que ainda que seja acessório à conclusão, entendo ser relevante, tendo em vista o alcance e as repercussões em relação à aplicação da legislação tributária e à jurisprudência administrativa.

Assim, redijo o voto vencedor de forma a consignar os fundamentos adotados pela maioria no ponto em que a relatora foi vencida pelas conclusões, nos termos do § 9º, do art. 114, da Portaria n.º 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

A parte do voto do qual divirjo foi assim formulada:

*Ocorre que, ainda que a multa aduaneira não tenha natureza tributária, entendo que o argumento invocado pela defesa não está enquadrado como um caso de distinguishing à Súmula CARF n.º 11. Oportuno esclarecer que, de fato, o Direito Aduaneiro, por ser um ramo do direito público, tem sua autonomia frente aos demais ramos do Direito, resultando em um conjunto de normas legais criadas com o intuito de regular e controlar as operações de comércio exterior.*

*O Ilustre Doutrinador e Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes (2016, p. 41), traçou uma relação de interseção entre o Direito Aduaneiro, Direito Tributário e Direito Econômico, abordando sobre a aplicabilidade de princípios gerais tributários às normas aduaneiras a partir da análise individualizada do caso e respeitando a normativa aduaneira. Ponderou o autor que*

*“o Direito Aduaneiro é um ramo reconhecidamente especializado, com particularidades e institutos próprios”.*

*Todavia, em análise aos precedentes que deram origem à Súmula em referência, é possível constatar que os fundamentos determinantes que motivaram as decisões tratam da suspensão da exigibilidade do crédito tributário com a impugnação tempestiva, na forma prevista pela legislação que rege o processo administrativo fiscal.*

*Com isso, pela mesmas razões já expostas neste voto, resta evidente que a Súmula CARF nº 11 incide sobre o PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL, compreendendo, portanto, tanto os créditos de natureza tributária, quanto os créditos de natureza aduaneira.*

*Por tais razões, afasto o argumento da defesa com relação à prescrição intercorrente.*

Não se pode negar que a especialização imposta pela atividade da Aduana, e as suas peculiaridades levam o controle de comércio exterior a ser considerado uma especialização do Direito Tributário, mas de forma alguma são capazes de alçar este ramo específico da tributação à categoria de ramo autônomo do Direito.

Digo isto porque, apesar de possuir institutos que lhe são próprios, as intercessões e fundamentos do Direito Tributário, e determinados pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional, são mais relevantes do que suas especificidades, além de que estas são a base original daquelas.

A Aduana possui um caráter ambíguo, onde a sua origem fundamenta-se na exigência tributária e os ramos de sua abrangência espalham-se pelas diversas áreas da segurança da sociedade civil organizada, atraindo para si as medidas de proteção econômica, de segurança interna (segurança pública de amplo espectro), segurança fitossanitária, patrimonial, agropecuária, enfim, a lista seria interminável.

Esta característica ímpar, e muito ampla, é a grande culpada pela percepção de que tratar-se-ia de um ramo autônomo do Direito.

A forma como a atividade aduaneira está organizada nos diversos países apresenta-se basicamente em duas modalidades: independente e autônoma em relação à Autoridade Tributária, ou integrada àquela.

A história de cada país e a gestão intrínseca dos riscos na Administração Pública ditarão a forma de escolha de cada nação sobre como organizar a atividade aduaneira em seu Território, focalizarei minha atenção apenas no Brasil, posto que seria um estudo amplo demais para uma mera declaração de voto tentar criar um quadro mundial das Aduanas.

Estamos acostumados, desde a década de 1970, a ver a Aduana como parte indissociável da Autoridade Tributária, e a ela subordinada, na teoria, ocupa o mesmo nível hierárquico das demais áreas de atuação tributária, notadamente o grupo de tributos “internos”, mas na prática ocupa o nível de priorização e importância dentro desta Autoridade Tributária proporcional a única medida objetiva de relevância que tem sido aplicada pela Administração Pública no Brasil, qual seria: o nível de arrecadação.

Historicamente a cobrança de tributos sobre o comércio exterior, antecede no Brasil, em importância, qualquer outro tributo que pudesse ter sido cobrado pela Coroa Portuguesa no Brasil colônia. O mundo era regido pela doutrina econômica do Mercantilismo,

onde as Metrôpoles europeias impunham às suas colônias o monopólio do comércio exterior, a colônia somente poderia adquirir produtos de suas metrôpoles e somente exportavam para estas.

Os tributos de comércio exterior eram cobrados basicamente na exportação do Brasil colônia, num movimento inverso do que vemos hoje, onde vale o princípio de que não se exporta tributos. Também é conhecida a cobrança de pedágios entre os diversos territórios europeus desde a Idade Média, basicamente pelo tráfego de mercadorias e pessoas, como forma de arrecadação de recursos para estes territórios.

No Brasil colônia a “Administração Tributária” surgiu das Aduanas, que além de se preocupar com a tributação de comércio exterior, também combatia o contrabando e ainda atuava como força de segurança e de defesa, como podemos extrair do sítio da Alfândega da Receita Federal do Brasil do Porto de Vitória – “Aspectos Gerais da Evolução do Sistema Aduaneiro no Brasil” - <https://www.alfvit.com.br/historia-da-aduana/> , num interessante relato das primeiras organizações aduaneiras no Brasil:

*Na década que se iniciou em 1530, o governo português implantou no Brasil o sistema de Capitâneas Hereditárias, ou seja, de feudos concedidos a nobres, militares e burocratas, com ampla autonomia administrativa, limitando-se a Coroa a cobrar neles alguns poucos tributos, conforme estabelecido nos forais e cartas de doação. Para isso, instalou em cada capitania uma Provedoria da Fazenda Real, encarregada de cobrá-los. Essas provedorias tinham, também, a função de aduanas, pelo que os seus chefes, os Provedores, eram também Juizes de Alfândega.*

*Sabe-se, pela documentação existente, que quase todas as capitâneas, exceto as do Maranhão, Santo Amaro e São Tomé, instalaram suas alfândegas. Entretanto, no estágio em que se encontram as investigações históricas, é impossível saber qual é a mais antiga. Há indícios, entretanto, de que talvez sejam as de São Vicente ou a de Pernambuco (instalada na época em Olinda).*

*Não fora, porém, baixado regimento para tais provedorias, pelo que as atividades aduaneiras eram sujeitas a dúvidas freqüentes e insolúveis. Só em 1549, quando foi criada a Provedoria Mor da Fazenda Real, com sede na Bahia, chefiada por Antônio Cardoso de Barros, é que a Coroa baixou regimentos para este e para os provedores das capitâneas. O provedor continuava como juiz da alfândega, seu chefe, coadjuvado pelo escrivão da alfândega, o feitor, o meirinho do mar, o juiz da balança e alguns guardas. Além das atribuições meramente fiscais, os provedores deviam também agir como representantes do Rei em outros assuntos, inclusive na defesa militar. Comandaram, muitas vezes, a defesa das capitâneas contra corsários e invasores, lideraram bandeiras em busca de metais preciosos, como Brás Cubas e Francisco Monteiro, e enfrentaram motins populares. E ainda tinham que cobrar impostos...*

*Os principais impostos aduaneiros, entretanto, não eram cobrados no Brasil, uma vez que só mercadorias vindas de Portugal podiam entrar aqui. (Não se critique excessivamente essa política; todos os países colonialistas da época a adotavam; a Inglaterra a manteve até o século XX, na Índia e outras colônias). Os impostos cobrados nas alfândegas brasileiras incidiam sobre as exportações para fora do reino e sobre as importações feitas por comerciantes estrangeiros. Alguns tributos adicionais, porém, eram cobrados sobre as importações e exportações, a título de “donativos” ou “subsídios”.*

Se historicamente podemos basear o surgimento do Sistema Tributário Brasileiro na formação das Aduanas, constitucionalmente encontramos o fundamento da Autoridade Tributária Brasileira atual num sistema integrado entre tributos externos e internos, a cargo da mesma Autoridade Pública, talvez, quem sabe refletindo esta história inicial da cobrança de tributos no Brasil.

*Art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda. (Constituição Federal de 1988)*

Como já alertamos anteriormente, nem todos os países adotam este mesmo sistema, posto que encontramos diversas nações que adotam um sistema de autonomia entre o fisco e as aduanas. Cito como exemplo os Estados Unidos da América, onde a CUSTOMS, opera basicamente como um órgão de segurança interna, que administra tributos de comércio exterior e o fluxo de cargas e pessoas pelas fronteiras, portos e aeroportos americanos.

Após o catastrófico evento terrorista de 11 de setembro de 2001, a imigração passou a compor a estrutura da *US Customs*, e o órgão passou a se denominar *US Customs and Border Protection – CBP*. Criou-se também uma estrutura denominada *Home Land Security*, onde a CBP figura como a primeira linha de defesa da sociedade civil organizada, entre outros órgãos federais que integram esta entidade.

O ponto fundamental para esta digressão é apontar como um país estabelece suas organizações de forma a adequá-las primordialmente à sua percepção do risco em diversas áreas. Nenhum país consegue ser administrado de forma eficiente sem que seu processo de tomada de decisões siga os princípios e a orientação da gestão de riscos, matéria superestimada e conduzida, via de regra, segundo o senso comum, e não pela melhor técnica.

Todos sabem colocar de uma forma ou outra um elemento de gestão de riscos nos documentos sobre a administração pública. De fato, é um ato natural de nossa sociedade, e até mesmo do ser humano, conduzir nossas vidas estimando as possibilidades de ocorrência de determinado evento futuro e incerto, medir suas possíveis consequências e se posicionar sobre a forma como reagiremos a respeito deste cenário imaginado. Se nós vamos investir nosso tempo e recursos para evitar completamente a possibilidade de ocorrência de um evento, ou se investiremos o mínimo possível e lidaremos com as consequências, por entendermos que a segunda opção teria um custo-benefício melhor.

Vemos isto todos os dias em atos banais, como uma pessoa a beira de uma estrada que está em dúvida se atravessa a rodovia numa passagem a poucos metros de onde está, ou se anda mais de cem metros para travessar por uma passarela.

O evento de risco é ser atropelado ou atravessar com segurança, o custo é o tempo a ser dispendido em cada opção e a tomada de decisão refletirá o nível de aversão ao risco que o tomador de decisões possui. Caso ele opte pela arriscada tentativa de atravessar fora da passarela, avaliando o movimento dos carros e estimando a velocidade que ele próprio consegue correr e o momento exato de tentar, podemos dizer que ele é um tomador de riscos, caso opte pela passarela ele é avesso ao risco.

Esta abordagem subjetiva do risco não poderia ser tolerada na gestão pública, os modelos de cenários são muito mais complexos do que nossas decisões corriqueiras, que normalmente apresentam-se num número de ocorrências administrável mesmo pelo mais inepto cidadão. Quando se está lidando com um país inteiro, a diversidade de áreas, a grande variedade de situações pessoais, de grupos ou em cada área da atividade humana, impõe ao administrador público uma necessidade de gestão mais efetiva e eficiente, de forma a lidar com uma infinidade de possibilidades, normalmente assumindo riscos em algumas situações e evitando-os em outras, assumindo uma perfil fluido de aversão ao risco, ora sendo um tomador de risco agressivo, ora sendo averso ao risco, ora sendo indiferente ao risco.

O jogo é o seguinte: gerir riscos significa dizer que você aplicará parte de seus recursos para que suas perdas sejam aceitáveis caso tudo dê errado, e o resultado disto é que você terá um retorno menor do que teria se simplesmente não tivesse tomado nenhuma medida de mitigação de riscos, no caso de tudo dar certo. Visto de outra forma, você espera ter um retorno maior em eventos mais arriscados, e contenta-se com um retorno menor nos eventos menos arriscados. É uma solução de compromisso.

Então, no nosso caso concreto, temos um fluxo gigantesco de carga sendo operada pelas vias regulares de comércio internacional, portos, aeroportos e pontos de fronteira alfandegados, e um volume indeterminado de operações clandestinas que são executadas por vias irregulares de comércio, através de qualquer ponto da fronteira terrestre ou marítima, uso de aeroportos clandestinos e qualquer atracadouro disponível. O problema fica ainda maior se considerarmos que nosso litoral tem mais de 7.367 km de extensão e 15.735 km de fronteira terrestre.

Ainda há também a operação ilegítima da própria via regular de comércio: falsas declarações de conteúdo, ocultação de bens em veículos e unidades de carga vindo ou seguindo para o exterior, falsificação de documentos, interposição fraudulenta de pessoas, cargas não manifestadas, etc., etc, ...

Então coloca-se a seguinte questão: Como impor um controle efetivo a todas estas operações, considerando que verificar efetivamente todas as cargas e veículos - aversão máxima ao risco – simplesmente impediria o fluxo mínimo necessário do comércio e tornaria o custo de operação logística impagável? Por óbvio, que me refiro aos custos de armazenagem e movimentação de cargas nas Zonas Primárias e o tempo que a equipe de fiscalização levaria para proceder a esta verificação em todas as cargas, ter espaço e equipamentos disponíveis para lidar com todas elas, ou mesmo o número de agentes seriam necessários para dar conta de tarefa tão inglória.

É o tipo de situação em que o custo-benefício desta opção a torna inviável, logo, seria necessário estabelecer uma estratégia que desse conta disto segundo a forma mais econômica e eficiente. Levemos em conta mais uma consideração, o fato de que, como estamos lidando com mercadorias que estão vindo do exterior sem nenhuma cobrança de tributos em seus países de origem, a ausência de tributação na importação implicaria em dano significativo à economia nacional por concorrência desleal, caso não fossem tributados em sua entrada no Território Nacional, visto que os produtos produzidos e consumidos internamente são onerados pela tributação, conseqüentemente, gerando grande impacto na formação de empregos no país.

Este fato é normalmente apontado para se determinar à tributação de comércio exterior um papel de extrafiscalidade, uma questão acessória ao direito soberano de um país em tributar seus próprios residentes, ou seja, um ato de tributação cuja possibilidade de dano extrafiscal ganha precedência sobre a medida que lhe é necessária por outros motivos e passa a sobrepuja-la ao ponto de tentar afastá-la de sua parte mais importante e que deveria ter precedência sobre as demais, qual seja: a necessidade de tributação das operações comerciais no mesmo nível de precedência da atividade que processa-se internamente.

Ou seja, este argumento é muito comum nos momentos em que se discute qual seria o melhor arranjo de competência para a sua operação nas Zonas Primárias, se pela

Autoridade Tributária, ou se por outras autoridades relacionadas aos setores de comércio ou indústria.

Por outro lado, outros controles de natureza não tributária como fitossanitário, de segurança pública, agropecuária, de proteção de nosso patrimônio cultural e de diversidade biológica também são necessários na atuação aduaneira, em nada diferindo da importância e da ordem com que o Estado fiscaliza a atividade econômica de seus cidadãos internamente, a diferença é de que a atividade econômica interna já está sob medida de gestão de riscos permanente pelo Estado Brasileiro, e as mercadorias procedentes do exterior podem ter ou não sido submetidas a um controle de segurança igual ou maior do que aquele que a legislação nacional impõe.

Junte a isto o fato de que pragas agrícolas, que não existem no país, poderiam ser importadas eventualmente, que armas de uso proibido poderiam vir clandestinamente, remédios proibidos, drogas e entorpecentes, armas químicas ou biológicas, enfim, qualquer coisa que possa significar um evento de risco de consequências inaceitáveis, segundo a visão de cada órgão responsável pelo controle dos diversos aspectos da atividade humana e econômica no país.

A burocracia de se estabelecer a competência para gerenciar todo o processo de liberação de carga tornar-se-ia insuperável e novamente impagável e antieconômica, caso a atuação de todos os órgãos de fiscalização operassem na Zona Primária, nos mesmos termos em que ocorre corriqueiramente no território nacional.

A Constituição Federal de 1988, assim definiu a hierarquia de precedência da Autoridade Tributária.

*Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)*

(...)

*XVIII - a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei;*

Já no Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, o Regulamento Aduaneiro, encontramos o detalhamento desta precedência constitucional, especificamente para a área aduaneira.

*Art. 15. O exercício da administração aduaneira compreende a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, em todo o território aduaneiro ([Constituição, art. 237](#)).*

*Parágrafo único. As atividades de fiscalização de tributos incidentes sobre as operações de comércio exterior serão supervisionadas e executadas por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil ([Lei nº 5.172, de 1966, arts. 142, 194 e 196; Lei nº 4.502, de 1964, art. 93; Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, art. 6º, com a redação dada pela Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, art. 9º](#)). ([Incluído pelo Decreto nº 7.213, de 2010](#)).*

*Art. 16. A fiscalização aduaneira poderá ser ininterrupta, em horários determinados, ou eventual, nos portos, aeroportos, pontos de fronteira e recintos alfandegados ([Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 36, caput](#), com a redação dada pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 77).*

(...)

*Art. 17. Nas áreas de portos, aeroportos, pontos de fronteira e recintos alfandegados, bem como em outras áreas nas quais se autorize carga e descarga de mercadorias, ou embarque e desembarque de viajante, procedentes do exterior ou a ele destinados, a autoridade aduaneira tem precedência sobre as*

*demais que ali exerçam suas atribuições (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 35). (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).*

§ 1º *A precedência de que trata o caput implica:*

*I - a obrigação, por parte das demais autoridades, de prestar auxílio imediato, sempre que requisitado pela autoridade aduaneira, disponibilizando pessoas, equipamentos ou instalações necessários à ação fiscal; e (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).*

*II - a competência da autoridade aduaneira, sem prejuízo das atribuições de outras autoridades, para disciplinar a entrada, a permanência, a movimentação e a saída de pessoas, veículos, unidades de carga e mercadorias nos locais referidos no caput, no que interessar à Fazenda Nacional. (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).*

§ 2º *O disposto neste artigo aplica-se igualmente à zona de vigilância aduaneira, devendo as demais autoridades prestar à autoridade aduaneira a colaboração que for solicitada. (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).*

O ponto que pretendo destacar é que as especificidades da legislação aduaneira visam primeiro: operacionalizar a precedência da autoridade aduaneira na estrutura de gestão de riscos que permita a atuação conjunta das diversas autoridades competentes, referentes aos diferentes interesses dos vários órgãos que possuem competência para interferir no comércio internacional (Ministérios da Agricultura, Saúde, Defesa, etc.), de forma ordenada e de menor custo para o fluxo regular de comércio, além de permitir que o órgão que detém a precedência possa ser a palavra final sobre a liberação de carga, mesmo que isto envolva a anuência de outros órgãos, que não pode ser superada pela Autoridade Aduaneira, otimizando os procedimentos burocráticos necessários.

Este é o Sistema de Gestão de Riscos de comércio exterior no Brasil, ou pelo menos parte dele, onde a Constituição Federal priorizou o aspecto tributário da operação, de forma a dar-lhe precedência por ser a atividade que garante recursos para o Estado e que viabiliza as demais atividades estatais. Não se trata de uma questão de importância, posto que o grau das consequências de outras áreas de interesse podem vir a se mostrar inaceitáveis como é o caso já citado aqui do terrorismo internacional, ou mesmo de uma praga que possa prejudicar uma produção agrícola essencial à economia brasileira, como a soja, por exemplo.

Já vimos que a questão extrafiscal não pode predominar sobre a questão do aspecto de soberania da tributação dos seus residentes pelo Estado Brasileiro.

Pretender que a questão da extrafiscalidade dos tributos aduaneiros, fortemente fundamentada na relevância de valor de sua arrecadação, quando comparada com o volume de arrecadação dos tributos internos, e ainda exaltando as consequências acessórias de proteção da economia brasileira contra uma concorrência desleal, é, a meu ver, uma contradição aos princípios do GATT 1994 (Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio), acordo internacional do qual o Brasil é signatário e que foi internalizado pelo Decreto nº 76.032, de 25 de julho de 1975, após aprovação pelo Congresso Nacional pelo Decreto Legislativo nº 8, de 30 de março de 1966, no que diz respeito ao Princípio do Tratamento Nacional.

Esta contradição não seria algo que implicasse no descumprimento do Acordo, mas sim um erro doutrinário que contamina todas as políticas e avaliações acadêmicas do aspecto Aduaneiro do Direito Tributário a partir daí, pois o princípio que deve reger os atos de comércio exterior é estabelecer uma tributação associada aos tratamentos administrativos típicos do comércio internacional, de forma isonômica entre nacionais e estrangeiros e de forma a

eliminar restrições quantitativas às operações de comércio exterior, impondo ao privilégio no estabelecimento de tarifas contra outras medidas restritivas.

O Princípio do Tratamento Nacional está consubstanciado no Artigo III, do GATT 1947, como se reproduz a seguir:

**ARTIGO III**

**TRATAMENTO NACIONAL NO TOCANTE A TRIBUTAÇÃO E REGULAMENTAÇÃO INTERNAS.**

1. *As Partes Contratantes reconhecem que os impostos e outros tributos internos, assim como leis, regulamentos e exigências relacionadas com a venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição ou utilização de produtos no mercado interno e as regulamentações sobre medidas quantitativas internas que exijam a mistura, a transformação ou utilização de produtos, em quantidade e proporções especificadas, não devem ser aplicados a produtos importados ou nacionais, de modo a proteger a produção nacional.*

2. **Os produtos do território de qualquer Parte Contratante, importados por outra Parte Contratante, não estão sujeitos, direta ou indiretamente, a impostos ou outros tributos internos de qualquer espécie superiores aos que incidem, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais. Além disso nenhuma Parte Contratante aplicará de outro modo, impostos ou outros encargos internos a produtos nacionais ou importados, contrariamente aos princípios estabelecidos no parágrafo 1.**

3. *Relativamente a qualquer imposto interno existente, incompatível com o que dispõe o parágrafo 2, mas expressamente autorizado por um acordo comercial, em vigor a 10 de abril de 1947, no qual se estabelece o congelamento do direito de importação que recai sobre um produto à Parte Contratante que aplica o imposto será lícito protelar a aplicação dos dispositivos do parágrafo 2 a tal imposto, até que possa obter dispensadas obrigações desse acordo comercial, de modo a lhe ser permitido aumentar tal direito na medida necessária compensar a supressão da proteção assegurada pelo imposto.*

4. **Os produtos de território de uma Parte Contratante que entrem no território de outra Parte Contratante não usufruirão tratamento menos favorável que o concedido a produtos similares de origem nacional, no que diz respeito às leis, regulamento e exigências relacionadas com a venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição e utilização no mercado interno. Os dispositivos deste parágrafo não impedirão a aplicação de tarifas de transporte internas diferenciais, desde que se baseiem exclusivamente na operação econômica dos meios de transporte e não na nacionalidade do produto.**

5. *Nenhuma Parte Contratante estabelecerá ou manterá qualquer regulamentação quantitativa interna que se relacione com a mistura, transformação ou utilização de produtos em quantidades ou proporções determinadas e que exija, direta ou indiretamente o fornecimento pelas fontes produtoras nacionais, de quantidade ou proporção determinada de um produto enquadrado na regulamentação. Além disso, nenhuma Parte Contratante aplicará de outro modo, regulamentações quantitativas internas, de forma a contrariar os princípios estabelecidos no parágrafo 1º.*

6. *Os dispositivos do parágrafo 5º não se aplicarão a qualquer regulamentação quantitativa interna em vigor, no território de qualquer Parte Contratante, a 1 de julho de 1939, a 10 de abril de 1947, ou a 24 de março de 1948, à escolha da Parte Contratante, contanto que qualquer regulamentação dessa natureza, contrária ao que dispõe o parágrafo 5º, não seja modificada em detrimento de importações e seja tratada como se fosse um direito aduaneiro, para efeito de negociação.*

7. *Nenhuma regulamentação quantitativa interna que se relacione com a mistura, transformação ou utilização de produtos em quantidades ou proporções determinadas será aplicada, de modo a repartir qualquer quantidade, ou proporção dessa natureza entre fontes estrangeiras de suprimento.*

8. (a) *As disposições desse Artigo não se aplicarão às leis, regulamentos ou exigências que se refiram a aquisições, por órgão governamentais de produtos comprados para atender às necessidades dos poderes públicos e não se destinam à revenda, no comércio, ou à produção de bens para venda no comércio.* (b) *As disposições deste artigo não impedirão o pagamento de subsídios exclusivamente a produtores nacionais compreendidos os pagamentos a produtores nacionais com recursos provenientes da arrecadação dos impostos ou tributos internos aplicados*

*de conformidade com os dispositivos deste Artigo e de subsídios concedidos sob a forma de compra de produtos nacionais pelos poderes públicos.*

*9. As Partes Contratantes reconhecem que as medidas internas para controle de preços máximos embora guardem conformidade com outros dispositivos deste Artigo, podem ocasionar prejuízos aos interesses das Partes Contratantes que fornecem os produtos importados. As Partes Contratantes que tomarem tais medidas levarão em conta os interesses das Partes Contratantes exportadoras, com o fim de evitar o mais possível, esses efeitos perniciosos. 10. Os dispositivos deste Artigo não impedirão qualquer Parte Contratante de estabelecer ou manter regulamentações quantitativas internas relativas à exibição de filmes cinematográficos e de atender às exigências do Artigo IV.*

Já o Princípio de Eliminação de Barreiras não Tarifárias previsto no Artigo XI, do GATT 1947 é ainda mais contundente em relação à priorização do tratamento tributário em face a todos os demais controles aduaneiros, e foi assim escolhido em razão das relações comerciais do período imediatamente precedente à Segunda Guerra Mundial terem determinadas características que foram identificadas como circunstâncias contributivas para o conflito mundial.

O comércio exterior à época precedente ao conflito iniciado em 1938, era fortemente marcado pela bilateralidade das operações comerciais e dos termos de regulação destas operações baseado em regulamentações não tarifárias marcadas pelo arbítrio e pela falta de transparência, resultando numa Guerra Comercial que contribuiu para a exaltação das tensões e conflitos internacionais.

O GATT de 1947 inaugura uma tentativa organizada do mundo, pós conflito mundial, de forma a garantir ao comércio internacional uma condição de estabilidade política e de amenização de conflitos entre as nações, dentro do contexto do Acordo de Bretton Woods, de 1944, que culminou na criação da ONU e da Organização Mundial do Comércio, anos mais tarde, e no próprio GATT.

#### ARTIGO XI

##### ELIMINAÇÃO GERAL DAS RESTRIÇÕES QUANTITATIVAS

**1. Nenhuma Parte Contratante instituirá ou manterá, para a importação de um produto originário do território de outra Parte Contratante, ou para a exportação ou venda para exportação de um produto destinado ao território de outra Parte Contratante, proibições ou restrições a não ser direitos alfandegários, impostos ou outras taxas, quer a sua aplicação seja feita por meio de contingentes, de licenças de importação ou exportação, quer por outro qualquer processo.**

2. As disposições do parágrafo primeiro do presente artigo não se estenderão aos casos seguintes:  
(a) proibições ou restrições aplicadas temporariamente à exportação para prevenir ou remediar uma situação crítica, devido a uma penúria de produtos alimentares ou de outros produtos essenciais para a Parte Contratante exportadora;

(b) proibições ou restrições à importação e à exportação necessárias à aplicação de normas ou regulamentações referentes à classificação, controle da qualidade ou venda de produtos destinados ao comércio internacional;

(c) restrições à importação de qualquer produto agrícola ou de pescaria, seja qual for a forma de importação desses produtos, quando forem necessárias à aplicação de medidas governamentais que tenham por efeito:

(i) restringir a quantidade do produto nacional similar a ser posta à venda ou produzida, ou na falta de produção nacional importante do produto similar, a quantidade de um produto nacional que o produto importado possa substituir diretamente;

(ii) reabsorver um excedente temporário do produto nacional similar ou, na falta de produção nacional importante do produto similar, de um produto nacional que o produto importado possa

*substituir diretamente colocando esse excedente à disposição de certos grupos de consumidores do país gratuitamente ou a preços inferiores aos correntes no mercado; ou*  
*(iii) restringir a quantidade a ser produzida de qualquer produto de origem animal cuja produção depende diretamente, na totalidade ou na maior parte, do produto importado, se a produção nacional deste último for relativamente desprezível.*

*Qualquer Parte Contratante que aplicar restrições à importação de um produto de acordo com as disposições da presente alínea (c) do presente parágrafo, tornará público o total do volume ou do valor do produto cuja importação for autorizada para um período ulterior determinado assim como qualquer modificação sobrevinda nesse volume ou nesse valor. Além disso, as restrições aplicadas conforme o item (i) supra não deverão ser tais que reduzam o total das importações em relação ao da produção nacional, em comparação com a proporção que se poderia razoavelmente antecipar entre ambas na ausência das ditas restrições. Para determinar essa proporção, a Parte Contratante levará devidamente em conta a que existia no correr de um período de referência anterior e todos os fatores especiais que tenham podido ou possam afetar o comércio desse produto.*

Assim, o caráter tributário da legislação aduaneira é tanto uma homenagem à sua origem histórica, como uma necessária adequação ao modelo internacional de comércio do qual o Brasil é parte importante.

As diversas especificidades da legislação aduaneira decorrem especialmente da própria operacionalização das medidas de controle de riscos nas Zonas Primárias, que substituem os modelos de registros contábeis existentes para os tributos internos, os quais são inexistentes nas situações de transição dos portos, aeroportos e pontos de fronteira alfandegados de mercadorias e cargas, que ainda não foram admitidas em território nacional, e portanto, não possuem a rastreabilidade das operações que a contabilidade regular permite.

Os mecanismos de controle contábil que é privado nas operações comerciais internas é substituído pelo controle institucionalizado, que caracteriza-se principalmente pelo rigor no conhecimento, identificação e rastreabilidade da carga por medidas que envolvem diversos agentes intermediários interessados, como os transportadores, agentes de carga e armazenagem, órgãos intervenientes e os próprios importadores e exportadores, resultando ao final, na nacionalização da carga, a entrega ao fluxo regular de controle da tributação interna.

Mesmo as medidas e ações punitivas não só são proporcionais aos riscos e ameaças envolvidas, aí sim prestigiando-se de certa forma uma extrafiscalidade por sua abrangência ser superior ao simples cumprimento das obrigações tributárias, mas também uma medida de gestão de riscos contra um agente estrangeiro inalcançável pela legislação brasileira, o que significa a transferência do risco da operação ao importador e exportador estrangeiro, quanto aos eventos de não conformidade tributária e administrativa, também adequado aos custos necessários à montagem de uma estrutura de controle eficiente e segura, a qual não pode simplesmente ser atribuída exclusivamente ao Estado.

Medidas estas que não são de forma alguma exclusiva do processo aduaneiro, pois mesmo as medidas mais draconianas, como o perdimento das mercadorias, é pena comum a outras situações previstas no art. 604, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI).

Desta forma, manifesto meu voto contrário à alegação de que o “Direito Aduaneiro” é um ramo autônomo do Direito, muito pelo contrário, pois trata-se de medida de transição entre a situação jurídica de um bem ou mercadoria estrangeiro, estranho à economia

nacional, e a situação jurídica de bem ou mercadoria nacionalizado após o desembaraço aduaneiro.

Melhor explicando, as especificidades do “Direito Aduaneiro” nada mais são do que parte do Sistema Tributário Nacional, de forma a propiciar a transição de regime jurídico da mercadoria, com o objetivo ou de introduzi-la inicialmente na economia nacional e no sistema jurídico nacional, ou de forma a excluí-la da economia e sistema jurídico do país na exportação.

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral