



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

**Processo n°** 10314.003911/2006-11  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-002.428 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de janeiro de 2017  
**Matéria** II  
**Recorrente** LVMH FASHION GROUP BRASIL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Data do fato gerador: 10/04/2006

VÍCIO NO ATO ADMINISTRATIVO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A motivação e finalidade do ato administrativo são supridas quando da elaboração do relatório fiscal, que detalham as conclusões do trabalho fiscal e as provas dos fatos constatados. As discordâncias quanto às conclusões do trabalho fiscal são matérias inerentes ao Processo Administrativo Fiscal e a existência de vícios no auto de infração deve apresentar-se comprovada no processo.

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS. INCOMPETÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 2 DO CARF.

Este Colegiado é incompetente para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade das leis tributárias.

IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENA DE PERDIMENTO PREVISTA NO DL 1.455/76, ART. 23, INCISO V.

Ficam sujeitas a pena de perdimento as mercadorias importadas cuja operação foi realizada por meio de interposição fraudulenta, conforme previsto no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

IMPOSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA NO VALOR DA MERCADORIA. ART. 23, § 3º DO DECRETO-LEI Nº 1.455/76.

Não sendo possível a aplicação da pena de perdimento, em razão das mercadorias já terem sido dadas a consumo ou por qualquer outro motivo, cabível a aplicação da multa de conversão da pena de perdimento, prevista no art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE DA MERCADORIA IMPORTADA. ART. 95, INCISO V, DO DL 37/66.

Responde pela infração 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 importador, nos termos previstos no art. 95, inciso V, do Decreto-Lei nº 37/66.

Recurso Voluntário Negados

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Tatiana Josefovicz Belisário e Cássio Shappo, que davam provimento ao recurso. Apresentaram declaração de voto as Conselheiras Mércia Helena Trajano D'Amorim e Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo. Fez sustentação oral pela recorrente, o Advogado Marcelo Mazon Malaquias, OAB nº 98913/SP. .

Winderley Moraes Pereira - Presidente Substituto e Relator.

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Mércia Helena Trajano Damorim, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, José Luiz Feistauer de Oliveira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisario, Cassio Schappo e Winderley Moraes Pereira.

## **Relatório**

Por bem descrever os fatos adoto, com as devidas adições, o relatório da primeira instância que passo a transcrever.

*Trata o presente processo de exigência de multa relativa à Conversão do Perdimento em Multa - Impossibilidade de Apreensão da Mercadoria, prevista nos artigos 602 e 604, inciso IV, 618 e parágrafo primeiro do Dec. 4523/02 e art. 73, parágrafos primeiro e segundo da Lei 10833/03, § 3º do art. 23 do Decreto-Lei 1.455/76, acrescentado pela Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002, convertida na Lei 10.637, de 30/12/2002, perfazendo, na data de sua constituição, em 18/04/2006, um crédito tributário no valor de R\$ 31.914.016,00, objeto do Auto de Infração e Relatório de Auditoria Fiscal, de fls. 02 a 72, da IRF/SP.*

*De acordo com o relato da fiscalização e os documentos acostados aos autos, depreende-se que a ação fiscal objetivou averiguar a interposição fraudulenta de terceiras pessoas, nos termos da Portaria MF nº 350, de 16/10/2002, e da IN SRF nº 228, de 21/10/2002.*

*Os autuantes relatam (fl. 8) que o procedimento fiscal teve início em virtude do MPF 08.1.55.00-2005-00868-9, tendo sido comprovado que a interessada vem se utilizando da empresa COTIA TRADING S/A como interpоста pessoa, em um esquema fraudulento, visando à ocultação de sua condição de verdadeira responsável pelas operações de comércio exterior e de real adquirente das mercadorias importadas de sua sócia majoritária, a empresa francesa Louis Vuitton Malletier, visando eximir-se do pagamento do imposto sobre produtos industrializados incidente na revenda de seus produtos, tendo sido, em razão disso, proposta a abertura de procedimento específico para a apreensão das mercadorias estrangeiras importadas irregularmente através deste esquema, com base no art. 23, inciso V e parágrafo 10 do Decreto-lei 1455/76 e posteriormente abertura de novo procedimento para aplicação das penalidades previstas no parágrafo 3º do mesmo ato. O Decreto-Lei 1.455/76 prevê a pena de perdimento das mercadorias estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou responsável pela operação, não tendo sido possível a apreensão da mercadoria face à concessão de medida liminar em mandado de segurança, impetrado pelo contribuinte.*

*A Fiscalização concluiu por descaracterizar as importações efetuadas pela Cotia em razão da natureza da relação comercial entre ela e a interessada, evidenciando que uma opera por encomenda da segunda, não arcando com os riscos cambiais ou comerciais, assumidos pela interessada.*

*Constatou-se ainda que há vínculo dos exportadores com a interessada, não existindo lucro no repasse da Cotia para a LVMH, mas sim prejuízo em todas as vendas das importações, além de a Cotia poder repassar somente à interessada a posse das mercadorias importadas a mando desta, tendo restado comprovado a ocultação do real comprador dos bens estrangeiros.*

*Depreende-se dos autos que a empresa impetrou Mandado de Segurança, perante a Nona Vara Federal Cível, sob número 2005.61.00.026560-2, obtendo concessão de liminar em 25/11/2005 (fl. 187), impedindo que as mercadorias adquiridas pela impetrante da importadora COTIA TRADING, que já foram nacionalizadas, e que estão nos estabelecimentos da impetrante, relacionados na petição da emenda da inicial, não sejam apreendidas, até decisão contrária proferida nesta ação. Nota-se, também (fl. 186), que a autoridade judiciária fez questão de frisar que não se discute nesta ação mandamental a regularidade ou não da importação.*

*Em 21/12/2005, houve a cassação da liminar (fl. 191), tendo sido restabelecida em 26/12/2005 (fl. 194), motivada por haver indícios de que a agravante apenas objetivou usufruir, de modo*

*economicamente mais favorável, de determinada sistemática fiscal, sem a intenção de burlar ou fraudar o Fisco.*

*Regularmente notificada do Auto de Infração, a interessada apresentou a impugnação de fls. 581 a 640, alegando, em síntese, que:*

*- não há previsão legal para a aplicação da conversão da pena de perdimento em multa, em decorrência da impossibilidade da apreensão de mercadorias motivada por ordem judicial, sendo tal conversão somente autorizada pela legislação nos casos em que as mercadorias não são localizadas ou na hipótese de terem sido consumidas.*

*- a empresa Cotia é a importadora, pois realiza o desembaraço das mercadorias, efetua o fechamento do câmbio e recolhe regularmente todos os tributos incidentes nas importações, sendo-lhe as mercadorias, já nacionalizadas, posteriormente revendidas.*

*- a Cotia preenche todos os . requisitos previstos no ADI SRF 7/2002 para caracterizar a aquisição da propriedade das mercadorias importadas, o que faz dele proprietária das mercadorias que importa, sendo uma importação direta.*

*- o acordo comercial entre a Cotia Trading e a Requerente foi celebrado com boa-fé, boa-vontade, transparência, seriedade e legitimidade de propósito, sendo lícitas as aquisições de produtos importados.*

*- a operação de importação por intermédio de uma pessoa jurídica importadora não perdeu legitimidade e licitude devido à instituição da modalidade de importação por conta e ordem de terceiros.*

*- se for considerada encomendante das mercadorias importadas pela Cotia, essas importações não podem ser caracterizadas como importação por conta e ordem de terceiros, mas como uma importação por encomenda, não se confundindo as duas formas de importação.*

*- as acusações da fiscalização baseiam-se em presunções e indícios, fato inadmissível em direito e que reforça a insubsistência do auto de infração.*

*- as importações realizadas pela Cotia, posteriormente vendidas para a interessada, não ocasionaram prejuízo algum aos cofres públicos, na medida em que todos os tributos incidentes foram regularmente recolhidos.*

*- a incidência do IPI nas operações de importação por encomenda, modalidade que foi efetivamente utilizada, teve início com a edição da lei 11281/2006, art. 13, sendo a requerente, a partir daí, contribuinte do imposto, procedendo regularmente ao seu recolhimento.*

*- não houve fraude, simulação ou elusão tributária nas importações realizadas pela Cotia para posterior revenda à interessada, não sendo possível atribuir-lhe acusações tão graves.*

*- as pessoas jurídicas têm sua honra protegida por lei, tendo a presente defesa o condão de resguardar o seu bom nome, a sua dignidade e a sua honra.*

*- foi ao judiciário contra a apreensão de seus bens, tendo-lhe sido assegurada proteção judicial.*

*- pleiteia a improcedência da ação fiscal.*

*Tendo em vista alegação da interessada, entendeu esta DRJ/SPOII, em razão de não constar nos autos a petição inicial*

*da interessada junto ao judiciário, dentro do que preceitua o ordenamento do processo administrativo fiscal, em especial o princípio da ampla defesa, necessária a juntada desta petição, para que se procedesse ao julgamento.*

*A repartição juntou a petição inicial da interessada ao judiciário (fls. 938 a 960), onde esta alega vários motivos para que não haja apreensão de suas mercadorias, dentre elas a greve da Receita Federal, o fato de se tratarem de artigos de moda, que mesmo posteriormente liberados perderiam seu valor e a demanda e a atração do consumo que causam quando ofertadas aos clientes no período previsto, deixando bastante claro (fl. 942) que o objeto da ação não diz respeito à validade das acusações constantes do relatório de fiscalização, mas da legalidade, legitimidade, oportunidade, conveniência e necessidade da apreensão das mercadorias em questão e da decretação da pena de perdimento sem que tenha havido qualquer autuação nem processo administrativo com possibilidade de defesa, contraditório e produção de provas. Em consonância com a legislação vigente, foi dada ciência à interessada para que se manifestasse no prazo de dez dias, tendo havido apenas ciência, sem manifestação.*

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento negou provimento à impugnação, mantendo integralmente o lançamento. A decisão foi assim ementada.

*Assunto: Imposto sobre a Importação - II*

*Data do fato gerador: 10/04/2006*

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

*Considera-se Dano ao Erário a interposição fraudulenta de terceiros, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro.*

*Lançamento Procedente*

Cientificadas da decisão, a Empresa interpôs Recurso Voluntário repisando as alegações já apresentadas na impugnação.

Ao apreciar o julgamento, a Primeira Turma Ordinária desta Segunda Câmara, no Acórdão nº 2102-00.202, decidiu cancelar o lançamento, por entender que não seria possível a aplicação da penalidade de conversão da multa de perdimento em pecúnia, em razão da existência de liminar em Mandado de Segurança. A decisão foi assim ementada

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO-II*

*Data do fato gerador: 10/04/2006*

*Incabível a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria pela impossibilidade de sua apreensão, tendo em vista concessão de medida liminar em Mandado de Segurança.*

*Recurso Voluntário Provido.*

Irresignada com a decisão, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou recurso especial alegando a procedência da aplicação da multa de conversão da pena de perdimento, mesmo na existência de liminar em Mandado Judicial. O recurso foi admitido e julgado pela Terceira Turma da Câmara Superior, que decidiu no Acórdão nº 9303-002.892 dar provimento ao especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, reconhecendo a possibilidade de se converter a pena de perdimento em pecúnia, determinando a devolução do processo à instância de origem, para análise das demais questões aduzidas pelo sujeito passivo.

Foi realizado novo sorteio, cabendo a mim a relatoria para prosseguimento do julgamento.

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheiro Winderley Moraes Pereira, Relator.

Os recurso é voluntário e tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, merecendo, por isto, ser conhecido.

## **Ofensa a princípios constitucionais e vícios no ato administrativo do lançamento**

Inicialmente afastado as alegações de ofensa aos princípios constitucionais que não são possíveis de apreciação por parte deste colegiado, em razão da sua incompetência para decidir sobre a constitucionalidade de lei tributária. Conforme a súmula CARF nº 2, publicada no DOU de 22/12/2009.

*“Súmula CARF nº 2*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”*

Em sede preliminar é alegada a existência de vícios no ato administrativo que não teria atendido aos requisitos de motivação e finalidade.

Não vislumbro assistir razão as alegações do recurso. O auto de infração teve origem em auditoria realizada pela Fiscalização da Receita Federal, fartamente detalhada em relatório fiscal, onde consta a motivação para o lançamento e as provas que conduziram a autoridade autuante à lavratura do auto de infração.

A Recorrente foi cientificada da exigência fiscal e apresentou impugnação, que foi apreciado em julgamento realizado na Delegacia da Receita Federal de Julgamento. Irresignadas com o resultado do julgamento da autoridade a quo, foram interpostos recursos voluntários, rebatendo as posições adotadas pela autoridade de piso, combatendo as razões de decidir daquela autoridade, portanto, as motivações para o lançamento, bem como, as do

juízo de julgamento na primeira instância foram claramente identificadas. Com todo este histórico de discussão administrativa, não se pode falar em cerceamento de direito de defesa ou quaisquer outros vícios no lançamento ou no julgamento da primeira instância, todo o procedimento previsto no Decreto 70.235/72 foi observado, tanto quanto ao lançamento tributário, bem como, o devido processo administrativo fiscal.

### **Da operações realizadas pela Cotia por conta e ordem da LVMH**

A lide gira em torno da exigência da conversão em multa da pena de perdimento aplicada a mercadorias importadas por intermédio de interposição fraudulenta, ao arrimo que a empresa importadora Cotia teria realizado as operações em nome da empresa LVMH, sendo as informações ocultadas dos controles legais pertinentes. A atuada, em sua defesa, alega a licitude da operação e que a Cotia teria atuado por sua conta e risco, realizando importações diretas sem o envolvimento da LVMH.

### **O controle aduaneiro, a ocultação dos intervenientes e a interposição fraudulenta**

O controle aduaneiro é matéria relevante em todos os países e a comunidade internacional busca de forma incessante o controle das mercadorias importadas, de forma a garantir a segurança e a concorrência leal dentro das regras econômicas e tributárias. Desde da edição do Decreto-Lei 37/66, o Brasil busca coibir as irregularidades na importação. Este diploma legal, determinava a conferência física e documental da totalidade das mercadorias importadas. Com o crescimento da economia nacional, a crescente integração do País no plano internacional e o aumento significativo das operações de comércio exterior. O Estado Brasileiro, decidiu modificar os controles que até então vinha exercendo sobre a importação, desenvolvendo controles específicos que se adequassem ao incremento das operações na área aduaneira. A solução veio com a entrada em produção do Siscomex-Importação em janeiro de 1997. A partir deste sistema, os controles de despacho aduaneiro de importação passaram a utilizar canais de conferência, que determinaram níveis diferentes de controles aduaneiros. Desde um controle total durante o despacho aduaneiro, com conferência documental, física das mercadorias e avaliação do valor aduaneiro até a um nível mínimo de conferência.

Ao modernizar o seu sistema de controle aduaneiro o País flexibilizou o controle individual das mercadorias importadas, mas, daí nasceu a necessidade de também trabalhar o controle em nível de operadores de comércio exterior. A partir desta premissa foram definidos controles aduaneiros em dois momentos distintos. O primeiro, anterior a operação de importação, quando é exigido uma habilitação prévia da empresas interessada em operar no comércio exterior. Este controle busca avaliar a idoneidade daquelas empresas que pretendem operar no comércio, e atualmente esta disciplinado na Instrução Normativa da SRF nº 228/2002.

Apesar deste controle ser preferencialmente em momento anterior as operações. Existem situações em que não é suficiente para impedir operações irregulares. Para

coibir estas irregularidades a Fiscalização Aduaneira também atua em momento posterior ao desembaraço aduaneiro, buscando identificar irregularidades nas operações realizadas. O caminho adotado vem sendo o de confirmar a idoneidade das empresas envolvidas nas operações e investigar a origem do recursos utilizados.

A ocultação dos reais intervenientes ou a falta de comprovação da origem dos recursos configura, por força legal, dano ao erário, punível com a pena de perdimento das mercadorias, nos termos definidos no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

*"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 nº 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 nº 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 nº 10.637, de 30.12.2002)*

*§ 3º As infrações previstas no **caput** serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)*

*§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)"*

O art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76 trata de duas situações distintas, a primeira de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação e outra a interposição fraudulenta de terceiros, que pode ser comprovada ou presumida nos termos previstos no art. 22, § 2º, do Decreto-lei nº 1.455/76. A existência de uma das duas situações, quando comprovadas pelo Fisco, ensejam a aplicação da penalidade de perdimento.

Matéria que suscita controversa é se a comprovação da origem dos recursos, utilizados na operação de comércio exterior, afastaria a aplicação de penalidades. Tal argumento não encontra respaldo na legislação que disciplina a matéria. Nos termos do art. 23,

inciso V do Decreto-Lei nº 1.455/76, o dano ao erário, punido com a pena de perdimento da mercadoria, ocorre quando a informação sobre os reais responsáveis pela operação de importação é deliberadamente ocultada dos controles fiscais e alfandegários, por meio de fraude ou simulação. A partir da determinação legal é inconteste que se a Fiscalização Aduaneira prova que determinada operação declarada ao Fisco não corresponde a realidade dos fatos, resta evidenciada o dano ao erário e o perdimento da mercadoria.

A comprovação da origem dos recursos afasta a presunção da interposição fraudulenta, mas de forma alguma é suficiente para afastar as outras previsões da norma que trata da ocultação dos reais intervenientes na operação de importação. Quando a origem dos recursos não esta comprovada presume-se a interposição fraudulenta, quando comprovada nos autos, cabe a Fiscalização provar a ocultação dos reais adquirentes da operação de importação, para a aplicação da penalidade de perdimento das mercadorias nos termos do art. 22 do Decreto-Lei nº 1.455/76.

É mister salientar, que não são todas as operações por conta e ordem de terceiros são consideradas infração aduaneira. O art. 80 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 estabeleceu a possibilidade de pessoas jurídicas importadoras atuarem em nome de terceiros por conta e ordem destes. Os procedimentos a serem seguidos nestas operações estão atualmente disciplinados na IN SRF nº 225/02.

Considerando a possibilidade de importações, com a intervenção de terceiros, fato previsto em lei e disciplinado pela Receita Federal, torna mais forte a pena a ser aplicada quando importador e real adquirente, utilizando de fraude ou simulação oculta esta operação do conhecimento dos órgãos de controle aduaneiro, visto que, o fato de não seguir as determinações normativas para as importações por conta e ordem, acarretam prejuízo aos controles aduaneiros, fiscais e tributários.

A par de toda a discussão sobre a aplicação da pena de perdimento da mercadoria por dano ao erário, a matéria ainda não fica totalmente resolvida, visto que em determinadas situações, a pena de perdimento por diversos motivos não pode ser aplicada. Aqui temos um empecilho ao cumprimento da norma, já que impedida de aplicar o perdimento, se não existir outra pena possível, equivaleria a uma ausência de punibilidade, o que poderia além do prejuízo não ser ressarcido, estimular futuros atos ilícitos, diante da não aplicação da pena aos infratores. Tal fato não ficou desconhecida pelo legislador, que de forma lúcida, criou a possibilidade da conversão da pena de perdimento em multa, no valor de 100% do valor da mercadoria, conforme previsto art. 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Diante do arcabouço legal que trata a matéria, fica cristalino a procedência da aplicação da pena de perdimento, nas situações em que for comprovada a ocultação dos reais adquirentes da operação de importação, bem como a conversão da pena de perdimento em multa. Tal posição já é matéria assentada neste Conselho, conforme se verifica nos acórdãos nº 9303-001.632, 3201-00.837 e 3102-00.792.

Resolvida a questão da legalidade da imputação, passo a analisar a situação fática que culminou na aplicação da penalidade ora combatida.

**A operação de importação realizada pela Cotia e o envolvimento da empresa LVMH.**

A Fiscalização identificou, amparada em diversas informações e documentos fiscais, a relação das empresas Cotia e LVMH. O trabalho da auditoria da Receita Federal foi detalhado e consegue comprovar de forma inequívoca, o modo de operação para ocultar dos controles aduaneiros os reais adquirentes das mercadorias importadas. A seguir apresento informações extraídas do Relatório Fiscal que motivaram o lançamento (e-fls. 13 a 78), que ao meu sentir comprovam os fatos apurados pela Autoridade Autuante.

a) Existência de termo de compromisso firmado entre a Cotia e o Exportador Louis Vuitton Malletier

A empresa exportadora Louis Vuitton Malletier é proprietária da empresa LVMH e firmou termo de compromisso determinando que todos os produtos por ela exportados somente poderiam ser repassados a LVMH e a Cotia não seria responsável por quaisquer irregularidades na importação das mercadorias, conforme verifica-se abaixo em cláusula do termo de compromisso:

*3. A EXPORTADORA, portanto, garante, em caráter irrevogável e irreversível, que não cobrará da COTIA nenhum valor faturado contra a mesma, em virtude da importação das referidas mercadorias, em vista do fato de que a LOUIS VUITTON (LVMH) é a responsável, em caráter único e exclusivo, pelo pagamento das quantias devidas a Exportadora.*

Confirma-se a alegação da Fiscalização, que todas as operações de importação foram pagas pela LVMH, real adquirente das mercadorias.

*4. A EXPORTADORA, por meio deste instrumento, declara que caso a LOUIS VUITTON (LVMH) não efetue o pagamento pelas importações na forma prevista no Contrato Comercial referido acima, a EXPORTADORA, por meio deste instrumento, isenta a COTIA da obrigação de pagá-la, renunciando a qualquer meios judiciais ou extra-judiciais para cobrar a COTIA o seu saldo em haver, e acrescenta, por meio deste instrumento, que fica salvaguardado o seu direito de exigir ressarcimento da quantia a ela devida junto a LOUIS VUITTON (LVMH).*

Caso a LVMH não realize os pagamentos já pactuados com a exportadora Luis VUITTON, a exportadora isenta a COTIA de quaisquer obrigações referente as obrigações com a operação.

Aqui resta cristalino, que a inadimplência da LVMH não gera nenhuma obrigação a COTIA, ou seja, a afirmação da Recorrente que a COTIA estaria realizando uma operação de forma direta não resiste a menor observação do termo de compromisso entre a

COTIA e a Exportadora LOUIS VUITTON, que deixa cristalino que a COTIA não é responsável pelo pagamento das operações e sim A LVMH real adquirente das mercadorias.

*5. Serão consideradas indevidas quaisquer quantias que possam ser exigidas pela EXPORTADORA, contrárias as disposições deste instrumento, ficando a COTIA, isenta de fazer o pagamento correspondente.*

Neste item reafirma-se que a COTIA não possui nenhuma obrigação quanto a possíveis exigências financeiras não previstas com a exportadora.

b) O Contrato entre a COTIA e a LVMH determinam a posição de cada uma das empresas na operação. A COTIA atuava por determinação única e exclusiva da LVMH apenas na prestação de serviços referentes a operação de importação, mas não era proprietária da mercadoria em nenhum momento. Os itens abaixo, extraídos do contrato, comprovam a relação existente entre a COTIA e a LVMH.

### *3. DO OBJETO*

*3.1. Pelo presente instrumento... compromete-se a COTIA a processar pedidos de importação que expressamente aceitar da LVMH, efetivando as importações nos termos e condições ora pactuados.*

*3.2 Após o desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas pela COTIA, obriga-se esta a vendê-las para a LVMH que, por sua vez, obriga -se a adquiri-las pelo preço e condições ajustadas neste instrumento.*

O contrato firmado entre a COTIA e a LVMH comprova as afirmações da Fiscalização Aduaneira, que as mercadorias importadas obrigatoriamente seriam "revendidas" a LVMH. De acordo com o termo ajustado entre a Exportadora LOUIS VUITTON e a COTIA, resta comprovado, que a COTIA não responde pelo pagamento das mercadorias importadas, deixando evidente que o contrato entre a COTIA e a LVMH além de mostrar que a COTIA não detinha a propriedade das mercadorias, em nenhum momento, ainda resta eivado de vício, pois a palavra utilizada de "revenda" não corresponde a realidade dos fatos. Conforme explicitado no contrato entre a COTIA e a empresa Exportadora, a COTIA não era a responsável de fato pelo pagamento das mercadorias, ou seja, não existia uma "revenda" de mercadorias, mas uma simples repasse de mercadorias da COTIA para LVMH, que era a real proprietária da mercadoria, com a finalidade de ocultar a real operação, que era a aquisição das mercadorias da LOUIS VUITTON pela LVMH.

c) A existência de um instrumento particular de fixação de responsabilidades entre a COTIA e a LVMH, onde a LVMH figura como responsável por determinar todos os termos da operação, determinando todos os preços a serem declarados para a operação de importação, determinando as condições de venda e aprovação do preço, as formas e condições de pagamento e todas as demais condições para efetivação da importação. Tal instrumento detalha a Responsabilidade integral da operação pela LVMH, definindo a responsabilidade pela emissão de documentos emitidos pelo exportador, irregularidades nas mercadorias importadas. Em determinado momento, o instrumento particular assume a responsabilidade por quaisquer procedimentos movidos contra a COTIA referente a operação de importação, seja de que natureza forem.

#### *Parágrafo Terceiro*

*Em razão de a LVMH ser uma empresa especializada no segmento de mercado onde as mercadorias importadas pela COTIA com base no CONTRATO estarão inseridas e, por essa razão, ser conhecedora das condições de preços praticados no mercado internacional, assim como das normas legais que estabelecem os limites e políticas de preços permitidos, a LVMH deverá analisar as condições de venda oferecidas pelo exportador e aprovar o preço de aquisição em moeda estrangeira, a forma condições de pagamento e todas as demais condições para efetivação da importação dessas mercadorias pela COTIA, responsabilizando-se por todas e quaisquer consequências advindas de entendimento diverso por parte das autoridades fiscalizadoras, respondendo a LVMH, isoladamente, por quaisquer imposições relativas a valoração aduaneira, transfer pricing e outras decorrentes da política de preços adotada.*

...

#### *Parágrafo Quinto*

*Constituir-se-ão responsabilidades da LVMH, além de outras estabelecidas no contrato e no presente instrumento:*

- a) Responsabilizar-se pela emissão de quaisquer documentos emitidos pelo exportador em desconformidade com o que for orientado pela COTIA;*
- b) Responder por eventuais irregularidades das mercadorias a serem importadas;*
- c) Responder pelo pagamento de qualquer ônus gerado por eventuais devoluções das mercadorias, a qualquer título, inclusive frete, despesas gerais e tributos decorrentes dessas devoluções;*
- d) Assumir toda a responsabilidade atinente à qualidade, quantidade e especificações das mercadorias importadas, que serão sempre plenamente conhecidas e aceitas pela LVMH, não cabendo à COTIA qualquer responsabilidade neste tocante;*
- e) Responder por quaisquer ônus advindos de entendimento diverso que venha a ser manifestado pela fiscalização com*

*relação à classificação das mercadorias na TEC, assumindo integral e exclusiva responsabilidade pelo imediato pagamento, caso exigido, da diferença dos impostos incidentes, bem como por seus reflexos nos demais tributos e contribuições federais e estaduais, respondendo por todas as demais imposições fiscais e parafiscais decorrentes de exigência do fisco, inclusive as multas, respondendo, também, por quaisquer imposições e/ou pagamentos advindos de uma eventual revisão fiscal. Caso haja qualquer discussão nesse sentido deverá a LVMH efetuar, nesses casos, a prestação de fianças, a realização de depósitos em garantia e/ou prestar quaisquer outras garantias que se façam necessárias para a liberação das mercadorias...*

*f) Responder por qualquer procedimento, seja de que natureza for que possa ser movido contra a COTIA em decorrência de fatos ou atos em que esta figure como agente ou responsável em razão das importações a serem feitas sob amparo do presente instrumento, desde que tais procedimentos não tenham sido movidos por dolo e/ou culpa comprovados e exclusivos da COTIA. Suportar todos os ônus e responsabilidades decorrentes de eventuais reclamações dos consumidores das mercadorias;*

*g) A qualquer tempo, inclusive em caso de revisão aduaneira, a LVMH deverá assumir inteira responsabilidade e suportar todos os ônus e custos relacionados à valoração aduaneira, caso seja objeto de discussão. Caso haja qualquer discussão nesse sentido deverá, a LVMH, efetuar, nesses casos, a prestação de fiança, a realização de depósitos em garantia e/ou prestar quaisquer outras garantias que se façam necessárias para a liberação das mercadorias, inclusive para garantir a COTIA;*

*h) Nos negócios realizados entre empresas vinculadas e/ou situadas em países com tributação favorecida, fica ajustado que será de inteira responsabilidade da LVMH a fixação de preços, de acordo com os critérios legais de preço de transferência. (Transfer Pricing). A qualquer tempo, em caso de fiscalização, a LVMH deverá assumir inteira responsabilidade e suportar todos e quaisquer ônus daí advindos;*

Neste mesmo Instrumento de Fixação de Responsabilidade, uma das cláusulas chama a atenção, por definir de forma explícita, que a responsabilidade pelo pagamento das mercadorias ao Exportador é da LVMH e que a liquidação dos contratos de câmbio vai ocorrer em nome da COTIA somente em razão da legislação cambial, mas que a LVMH responsabiliza-se pelo pagamento da dívida referente a este pagamento ao Exportador.

### *CLÁUSULA TERCEIRA*

*Em razão de o fechamento e liquidação dos contratos de câmbio ter que ser realizado em nome da COTIA por força da legislação cambial aplicável, fica estabelecido que a LVMH deverá liquidar a dívida ora assumida, mediante realização de um depósito dos recursos necessários a liquidação do pagamento devido ao exportador, na conta corrente de titularidade da COTIA que, por*

*sua vez, obriga-se a utilizar tais recursos exclusivamente na liquidação dos contratos de câmbio objeto do CONTRATO e do presente instrumento, razão pela qual autoriza o débito pelo banco contratado para liquidar o câmbio...*

Os exemplos, aqui apresentados, não citam todas as apurações realizadas pela Fiscalização, mas, comprovam a existência de um esquema onde a LVMH era a real adquirente dos produtos importados, responsabilizando-se pelo pagamento e suportando os custos referente ao fechamento de câmbio, negociando preço, qualidade e características das mercadorias e demais situações comerciais atinentes a operação. Por força das provas, resta claramente identificado que a LVMH era a real adquirente das mercadorias e nunca existiu uma operação de importação direta por parte da Cotia. As fartas provas trazidas aos autos deixam evidente que a Cotia operava por conta e ordem da LVMH, que era a real adquirente das mercadorias importadas.

As conclusões da Fiscalização Aduaneira sobre a vinculação das importações das empresas LVMH e Cotia baseadas em procedimento de investigação detalhado e com fundamentos robustos, não há como afastar após os relatos e informações obtidos, que existia a compra dos produtos importados com intervenção direta da empresa LVMH, sendo a empresa Cotia, uma prestadora de serviços que viabilizava as operações de importação das mercadorias.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Winderley Moraes Pereira  
(assinado digitalmente)

## **Declaração de Voto**

Conselheira Mércia Helena Trajano D'Amorim

Inicialmente, cabe esclarecer que fui relatora original deste processo, e após recurso especial provido da FAZENDA NACIONAL retorna o mesmo para novo julgamento e quero tecer alguns comentários.

Conheço deste processo e me fez lembrar, inclusive das discussões sobre a matéria; no entanto, no atual momento; irei discordar frontalmente do meu voto original, pois, sou humilde o suficiente de reconhecer o meu erro, à época, o que não poderei é permanecer no erro, haja vista, quem quiser, só é observar, nos diversos outros meus julgados, posteriormente, como venho proferindo meus votos, em se tratando da matéria, ao longo dos anos, em sendo assim é que acompanharei o atual relator.

Concluo, pois, parafraseando, Platão, "*Aprender é mudar posturas*", ou até mesmo-*errar mais é continuar no erro*, daí, é que reconheço e nego provimento ao recurso voluntário.

Feitas as considerações acima, versa o processo de exigência de multa relativa à conversão do Perdimento em Multa – pela impossibilidade de apreensão da mercadoria, prevista nos artigos 602 e 604, inciso IV, 618 e parágrafo 1º do Dec. 4.523/02 e art. 73, parágrafos 1º e 2º da Lei 10.833/03, § 3º do art. 23 do Decreto-Lei 1.455/76, acrescentado pela Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002, convertida na Lei 10.637, de 30/12/2002.

Multa essa (100%) equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

Segundo o Relatório Fiscal do Auto de Infração, fls.01/81, tem-se que:

-empresa LVMH Fashion Group Brasil Ltda, vem utilizando-se da empresa COTIA Trading S.A., como interposta pessoa, visando a ocultação de sua condição de verdadeiro responsável pelas operações de comércio exterior, e de real adquirente das mercadorias importadas de sua sócia majoritária, a empresa francesa Louis Vuitton Malletier visando eximir-se do pagamento do Imposto sobre Produtos Industrializados incidente na revenda de seus produtos;

-a empresa impetrou o Mandado de Segurança nº 2005.61.00.026560-2 e obteve a concessão de liminar suspendendo o procedimento de apreensão e determinando o prosseguimento da lavratura do Auto de Infração exigindo as penalidades cabíveis. Posteriormente, no Agravo de Instrumento n. 2005.03.00.098832-3, a liminar acima mencionada foi, a princípio, sustada e posteriormente mantida.

Verifica-se, pois, a ocorrência da hipótese legal que determina aplicação da multa diante da impossibilidade de aplicação da pena de perdimento, pois a própria decisão judicial que impediu a apreensão confirma que os produtos foram postos a consumo e vendidos no mercado nacional.

No caso concreto, observa-se que a fiscalização trouxe aos autos elementos que indicam uma ocultação do real adquirente, pelo que, é incabível a alegação de que o lançamento estaria assentado em meras suposições, desprovidas de qualquer comprovação material. Ainda que os referidos elementos apresentem um caráter de prova indireta, é inequívoca a necessidade de que a recorrente, ao se defender, demonstre não ser a real adquirente das mercadorias em questão através das razões e provas que possuir.

Algumas informações que nos levam a entender que houve interposição fraudulenta de terceiros, sem a comprovação do real adquirente nas operações de comércio exterior, quais sejam:

- quebra da cadeia de IPI, em razão da empresa deixar de ser equiparada a industrial e não recolher o tributo na revenda dos produtos importados;
- falta de informação da vinculação entre exportador e real adquirente da mercadoria, o que influenciaria o preço e a base de cálculo para o Imposto de Importação;
- simulação, da relação da empresa com a importadora, no caso, apenas prestação de serviço;
- a importadora jamais negociou preços, prazos ou quantidades com a exportadora;
- a exportadora detém 99,9% do capital social da empresa;
- a importadora declarou importações por conta própria quando a empresa, na verdade, é a responsável contratual pelo pagamento dos fornecedores estrangeiros assim como por qualquer irregularidade;
- a importadora vende à empresa abaixo do preço de custo;
- através de comunicações internas da empresa, restou comprovado, em tese, o conhecimento do ilícito praticado.

A fiscalização descaracterizou as importações efetuadas pela Cotia em razão da natureza da relação negocial entre ela e a empresa, evidenciando que uma opera por encomenda da segunda, não arcando com os riscos cambiais ou comerciais assumidos pela mesma além de estar vinculada aos exportadores, não existindo lucro no repasse da Cotia para a LVMH, mas sim prejuízo em todas as importações, além de a Cotia poder repassar somente à mesma a posse das mercadorias importadas a mando desta.

Portanto, pela ocultação do real adquirente das mercadorias importadas, é plenamente cabível a presunção legal de intervenção fraudulenta de terceiros, diante da numerosa quantidade de provas, é de se entender pela presunção de interposição fraudulenta de terceiros.

Reproduzo algumas ementas de outros julgados de minha relatoria nesse sentido:

Processo de nº 12466.000914/2008-48, Acórdão de nº 3201-001500, de 26/11/2013:

*Assunto: MULTA CONVERSÃO DE PENA DE PERDIMENTO*

*Data do fato gerador: 10/03/2008*

*NULIDADE DE LANÇAMENTO*

*Em matéria de processo administrativo fiscal, não há que se falar em nulidade caso não se encontrem presentes as circunstâncias previstas pelo art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972. Assim como não enseja nulidade de auto de infração quando lavrado por agente capaz, contendo os requisitos exigidos pelo art. 10, do mesmo decreto.*

*SOLIDARIEDADE PASSIVA E RESPONSABILIDADE PESSOAL*

*São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.*

*OCULTAÇÃO NA IMPORTAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA.*

*Ocorrida ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, na importação de mercadorias, considera-se dano ao Erário, punível com a pena de perdimento das mercadorias, a qual se converte em multa equivalente ao valor aduaneiro daquelas que não sejam localizadas ou que tenham sido transferidas a terceiro ou consumidas.*

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Os Conselheiros Daniel Mariz Gudiño e Luciano Lopes de Almeida Moraes votaram pelas conclusões.*

27/01/2015: Processo de nº 10111.721086/2013-37, Acórdão de nº 3802-004.027 , de

*Assunto: MULTA CONVERSÃO DE PENA DE PERDIMENTO*

*Data do fato gerador: 01/12/2010*

*NULIDADE DE LANÇAMENTO*

*Em matéria de processo administrativo fiscal, não há que se falar em nulidade caso não se encontrem presentes as circunstâncias previstas pelo art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972. Assim como não enseja nulidade de auto de infração quando lavrado por agente capaz, contendo os requisitos exigidos pelo art. 10, do mesmo decreto.*

*SOLIDARIEDADE PASSIVA E RESPONSABILIDADE PESSOAL*

*São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.*

*OCULTAÇÃO NA IMPORTAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA.*

*Ocorrida ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, na importação de mercadorias, considera-se dano ao Erário, punível com a pena de perdimento das mercadorias, a qual se converte em multa equivalente ao valor aduaneiro daquelas que não sejam localizadas ou que tenham sido transferidas a terceiro ou consumidas. Recurso a que se nega provimento.*

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.*

Processo de nº 10814.000909/2009-93, Acórdão de nº 3201-002.135, de 27/04/2016:

*Assunto: Imposto sobre Importação - II*

*Data do fato gerador: 06/11/2007*

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. EXIGÊNCIA DE PROVA.**

*Não se aceita para julgamento a mera alegação sem a demonstração da existência ou da veracidade do alegado, pois a prova foi trazida na autuação, permitindo inclusive sua defesa.*

**FRAUDE. SUBFATURAMENTO**

*A indicação de valores inferiores aos efetivamente praticados na declaração de importação caracteriza o subfaturamento das operações, fato que rende ensejo à exigência das diferenças dos tributos vinculados à importação com os consectários do lançamento de ofício.*

**VALORAÇÃO ADUANEIRA. DESCARACTERIZAÇÃO DO PRIMEIRO MÉTODO. FRAUDE**

*Nos casos de fraude, sonegação e conluio, quando o preço real praticado não puder ser identificado, a fiscalização deverá arbitrar o preço da mercadoria importada, seguindo os critérios apontados nos incisos I e II do artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/01.*

**IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENA DE PERDIMENTO PREVISTA NO DL 1.455/76, ART. 23, INCISO V.**

*Ficam sujeitas a pena de perdimento as mercadorias importadas cuja operação foi realizada por meio de interposição fraudulenta, conforme previsto no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 37/66.*

**IMPOSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA NO VALOR DA MERCADORIA. ART. 23, § 3º DO DECRETO-LEI Nº 1.455/76.**

*Não sendo possível a aplicação da pena de perdimento, em razão das mercadorias já terem sido dadas a consumo ou por qualquer outro motivo, cabível a aplicação da multa de conversão da pena de perdimento, prevista no art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76. Recurso a que se nega provimento.*

**ACORDAM os membros da 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, que dava provimento ao recurso. Ausente, justificadamente, a Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo.**

Portanto, foi aplicada à LVMH, a sanção prevista no Decreto-lei nº 1.455/76, art. 23, inciso V, §§1º e 3º, com redação do art. 59, da Lei nº 10.637/02, tendo em vista, dano ao erário a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação mediante fraude, simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, infração esta punida com o perdimento das mercadorias ou multa equivalente ao seu valor aduaneiro; dessa maneira, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Mércia Helena Trajano D'Amorim

*(assinado digitalmente)*

Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo

Como se depreende do brilhante voto do relator, a legislação de interposição fraudulenta nasceu com o escopo de readequar os controles aduaneiros à nova realidade trazida pelo Siscomex, ao comércio exterior brasileiro. O enfoque a fiscalização desloca-se do despacho de importação propriamente dito, para a condições dos sujeitos envolvidos na relação jurídica de importação.

Contudo, com a devida vênia, no afã de suprir os controles aduaneiros aduaneiros, que teriam seus flancos abertos por força da sistemática dos canais aduaneiros, criou-se um regime jurídico que, em princípio, parte da presunção de culpabilidade dos operadores no comércio exterior.

Como mencionado, há duas hipóteses para a configuração da interposição fraudulenta. A primeira, seria aquela fundada em uma presunção de ocorrência da conduta ilícita, pela falta de comprovação de capacidade econômica da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação, conforme art. 23, V, § 2º, do Decreto-lei n. 1455/76. Nesse caso, desloca-se o ônus da prova, para o contribuinte demonstrar tal capacidade.

Essa hipótese, ao se estabelecer uma hipótese de sanção fundada em presunção relativa, já indica que a legislação volta-se para a presunção de má-fé do importador.

A segunda hipótese, comporta interpretação, sendo que aí se estabelece a divergência que enseja a presente declaração de voto.

Com efeito, de acordo com interpretação do eminente Relator, a ênfase do tipo legal está na conduta "ocultar", ao passo que, ao nosso ver, não é possível a leitura do tipo legal, de forma apartada da expressão "mediante fraude ou simulação", ou melhor, "ocultação mediante fraude ou simulação", de sorte que, para se configurar a conduta de interposição, que não seja na sua forma presumida, deverá ser cabalmente comprovado o artifício fraudulento ou o pacto simulatório.

A fraude possui uma definição na legislação tributária, no art.72 da Lei n. 4502/64, enquanto "*toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido e evitar ou diferir o seu pagamento*".

A simulação, não possuindo uma definição no âmbito da legislação tributária, é buscado no Código Civil, na forma do art.110 do CTN, que em seu art. 167 prescreve que

[...]

§1º *Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:*

*I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;*

*II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;*

*III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.*

Vê-se que o art.167, §1º, II, reputa como simulada uma operação na qual se “*confere ou se transmite direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se confere, ou transmite*”, ou seja, o caso de interposição de pessoas poderia se subsumir a essa hipótese de simulação

Lapatza afirma que a simulação implica um vício que marca de ilicitude um dos elementos constitutivos da relação jurídica:

*O significado puramente factual que o negócio tem para a Fazenda Pública permite que esta prescindia, naturalmente, do negócio inexistente, tanto na simulação absoluta quanto na relativa, para exigir o tributo de acordo com os fatos efetivamente realizados. Mas, **para tanto, deve destruir a aparência criada, demonstrando de modo certo e indubitado que o negócio simulado não existe por lhe faltar algum elemento essencial: sujeitos, objeto e causa.** E na simulação relativa, deve provar, além, disso, de modo certo, a existência do negócio dissimulado.”(LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito Tributário- teoria geral do tributo*, p.96. Barueri:Marcial Pons, 2007)(g.n.)*

As interpostas pessoas ou “laranjas” seria sujeitos de relações jurídicas inexistentes, simuladas, objetivando-se dificultar ou iludir a fiscalização acerca de ilícitos eventualmente cometidos na operação de importação, como a verificação da origem dos recursos aplicados, violação de preço de transferência, quebra da cadeia do IPI, violação à valoração aduaneira.

Por conseguinte, a simulação pressupõe que o negócio jurídico declarado não exista, nos moldes da célebre lição de Ferrara:

*“[...] na simulação quer se enganar sobre a existência de uma situação não verdadeira; na dissimulação, sobre a inexistência duma situação real. A simulação pode comparar-se a um fantasma, a dissimulação a uma máscara.”( FERRARA, Francesco. A simulação dos negócios jurídicos. São Paulo: Saraiva, 1939)*

A doutrina, ao abordar casos de planejamentos tributários em que haja hipótese de simulação, invariavelmente se remete à doutrina civilista, que imprime ênfase ao elemento subjetivo das declarações, ou seja, na divergência entre a vontade dos sujeitos e o negócio jurídico exteriorizado. Assim, afirma Washington de Barros Monteiro:

*“Como erro, simulação traduz uma inverdade. Ela caracteriza-se pelo intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um ato jurídico que, de fato, não existe, ou então, oculta, sob determinada aparência, o ato meramente querido.”( MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de Direito Civil – Parte Geral. São Paulo: Saraiva; 25ª ed., 1980, p.238)*

E nos dizeres de Sílvio Rodrigues:

*“A simulação é, na definição de Clóvis Beviláqua, uma declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. Portanto, negócio simulado é aquele que oferece uma aparência diversa do efetivo querer das partes. Estas fingem um negócio que na realidade não desejam.” (RODRIGUES, Sílvio. Direito Civil – Parte Geral, São Paulo: Max Limonad, 2ª ed., p.207)*

Em todas hipóteses, seja a de vício objetivo de algum dos elementos do negócio jurídico, no caso, quanto ao efetivo sujeito da relação, ou na divergência entre a vontade exteriorizada e a verdadeira intenção, deverá ser demonstrado que há a utilização de uma estrutura jurídica vazia de conteúdo, um fantasma.

Não entendo que seja esse o caso em apreço. A contribuinte não se valeu de artifício para iludir a fiscalização. Ao contrário, foi precisamente por meio da análise do contrato entre as partes, que a fiscalização imputou a conduta de interposição fraudulenta.

E muito relevante observar que todos os fatos desenrolaram-se anteriormente à edição da legislação que criou a modalidade de "importação por encomenda", que somente veio à luz com a Lei n. 11.281/2006. Diz a lei:

*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)***

Especial atenção deve ser dada ao § 3º segundo o qual, relevante para a caracterização da modalidade, é a origem dos recursos empregados na operação, sendo indiferente questões atinentes a outros aspectos da negociação comercial.

A Instrução Normativa SRF nº 634, de 24 de março de 2006, por sua vez, determina:

*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.***

O recorte promovido pela legislação é coerente com a realidade jurídica subjacente à importação, pois esta nada mais é do que um contrato de compra e venda, com elemento de estraneidade, qual seja, o fato de uma das partes envolvidas, o exportador, residir em outra jurisdição fiscal. O núcleo conceitual do contrato de compra e venda estabelece relações jurídicas contrapostas, em que um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro, considerando-se adimplido o contrato com a tradição da coisa, pelo vendedor, e o pagamento, pelo comprador.

Portanto, em termos jurídicos, a entrega da coisa e o pagamento do preço, determinam, para efeitos mercantis, a transferência da propriedade, e o despacho de importação, com a consequente nacionalização, introduzindo a mercadoria na jurisdição brasileira.

Conclui-se que a titularidade dos recursos financeiros é elemento fundamental para se determinar o importador, na acepção de comprador das

mercadorias e detentor de sua propriedade, que é o sujeito considerado como “ocultado”, na legislação de interposição fraudulenta.

Conforme se verificou, a interposição nas operações de importação, por si só, não é evento vedado pela legislação; ao contrário, a legislação, especialmente por questões de logística, erigiu-se no sentido de disciplinar as formas legítimas de interposição no comércio exterior.

A interposição associada ao predicado de “fraudulenta”, coibida pelo ordenamento jurídico, é aquela, segundo a legislação, na qual não se comprova a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, como prescreve o Decreto-lei n. 1455/76, ou , quando se estrutura a operação com um artifício para tornarem opacas ao Fisco e das autoridades públicas em geral, situações em que os recursos financeiros tenham origem em ilícitos e que não tenham sido oferecidos à tributação, operações com empresas vinculadas, a quebra da cadeia do IPI, subfaturamento, dentre outras situações ilícitas.

No caso em apreço, esse raciocínio é corroborado pelo fato de que a legislação, posteriormente foi alterada para acobertar situações análogas ao do caso concreto; por outro lado, não sendo a operação por "conta e ordem de terceiros", porque os recursos empregados eram da COTIA TRADING, de acordo com expressa disposição legal.

Ora, se a legislação à época, como o art.27 da Lei n. 10.637/2002, inclusive da Receita Federal, por meio da INSRF 225/2002 e 247/2002, estabeleciam que a operação por conta e ordem de terceiros era aquela realizada com recursos de terceiros, e as operações da recorrente foram arcadas com recursos da *trading*, esse é um fato objetivo, que afasta o caso concreto da modalidade "por conta e ordem". Ainda que o risco do negócio fosse assumido pela recorrente, o fato é que a legislação à época não assim dispunha, ademais, não havia a obrigatoriedade de informar ao Fisco que a importação teria destinação a encomendante predeterminado.

Nunca é demais frisar, que de acordo com o direito brasileiro, ninguém é obrigado a fazer algo ou deixar de fazê-lo, se não houver lei que assim determine.

A legislação que veio posteriormente positivar essas operações, criando a figura da "importação por encomenda", não "legitimou" a operação, como se fosse ilícita à época, na forma da interpretação da fiscalização. Ao contrário, veio a disciplinar conduta que estava fora do campo de incidência, servindo sim, para se corroborar que operações estruturadas dessa forma não são ilícitas.

Finalmente, frisamos, mais uma vez, que a interpretação da legislação brasileira de interposição fraudulenta, é dissonante com a Constituição Federal, que encampa o valor da presunção de inocência, o que ecoa no Direito Tributário, na norma do art. 112 do Código Tributário Nacional, que prescreve que *a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, ou ainda, a autoria, imputabilidade, ou punibilidade.*

Em termos práticos, a forma como se aplica o regime jurídico de interposição fraudulenta, coloca na mesma vala, empresas "laranjas", verdadeiros fantasmas, e grandes *trading companies* brasileiras, cuja capacidade econômica operacional é notória, totalmente habilitadas para operar em mercados internacionais, e com papel fundamental a ser exercido no comércio exterior brasileiro.

Por igual, trata empresas idôneas, sólidas e geradoras de renda e emprego, responsáveis por grande parcela da arrecadação, que buscam eficiência logística em suas operações, como fraudadoras e criminosas, em clara afronta aos vetores do direito brasileiro.

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo

*(assinado digitalmente)*