



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

**Processo nº** 10314.012991/2010-73  
**Recurso nº** 915.591 Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-000.803 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de novembro de 2011  
**Matéria** IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO - II  
**Recorrente** CLARION  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MULTA. IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

Período de Apuração: 01/01/2006 a 31/12/2010

Ementa: IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Incorre em multa tipificada no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 a pessoa que emprestar seu nome para realização de operação de comércio exterior, deixando de declarar na declaração de importação o nome do real adquirente das mercadorias importadas.

A pena de perdimento cabível nesses casos, por força de edição de norma mais favorável, foi reduzida para 10% do valor de cada operação comercial.

RCURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO MANTIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro Marcelo Ribeiro Nogueira.

[assinado digitalmente]

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/02/2012 por JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARM, Assinado digitalmente em 07/02/2012 por JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARM, Assinado digitalmente em 01/03/2012 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM

Impresso em 05/03/2012 por NALI DA COSTA RODRIGUES - VERSO EM BRANCO

Mércia Helena Trajano D'Amorim – Presidente Substituta.

[assinado digitalmente]

Judith do Amaral Marcondes Armando - Relatora

EDITADO EM: 07/02/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mércia Helena Trajano D'Amorim, Judith do Amaral Marcondes Armando, Daniel Mariz Gudiño, Paulo Sérgio Celani, Wilson Sampaio Sahad Filho, Marcelo Ribeiro Nogueira, ausente justificadamente o Conselheiro Luciano Lopes de Almeida.

## Relatório

A empresa é sociedade comercial empresária e é controlada por multinacional japonesa.

Em 19/08/2010 teve lavrado contra si o auto de infração que ora analisamos, por haver, supostamente, oferecido seu nome para acobertar importações de empresas do setor automobilístico.

A motivação do Auto de infração teve por base contratos realizados entre a Clarion e referidas empresas, onde estavam estipuladas condições de venda, inclusive preços, e vedação ao direito de comercializar livremente os produtos que importa.

A DRJ se manifestou mantendo o auto de infração, com Decisão que teve e seguinte ementa:

**IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. OCULTAÇÃO DO REAL INTERVENIENTE. MULTA. CESSÃO DE NOME. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

Incorre na multa tipificada no art. 33 da Lei n. 11.488, de 2007, a pessoa jurídica importadora que ceder seu nome para realização de operações de comércio exterior de terceiros, omitindo os dados da empresa encomendante das mercadorias na declaração de importação, acobertando assim o real interveniente.

Embora parte das infrações impetradas seja anterior a edição da Lei n. 11.488/2007, aplica-se o art. 33 retroativamente, em face do disposto no art. 106, II, c, do CTN, para reduzir o montante da multa para 10% do valor da operação.

Irresignado o recorrente vem ao CARF aduzindo, em apertada síntese, que:

- Preliminarmente o auto de infração é nulo posto que apresentou capitulação errada da multa;
  - não há motivo para a empresa ocultar sua maneira de operar e os contratos com as empresas do setor automotivo não autorizam a tratar as importações como se fossem por encomenda.
  - a empresa tem capital para fazer as operações de importação;
  - as importações são realizadas por empresa controladora e que apresenta ao fisco, mediante DIPJ, o extrato das operações que realiza e que estão sujeitas a análise de preços de transferência;
  - os produtos vendidos às empresas automotivas mencionadas no processo também podem ser vendidos no mercado interno;
  - os produtos importados passam por processo de industrialização antes de serem repassados as empresas montadoras de automóveis;
  - não há de se falar em importação por encomenda quando na realidade se trata de importação própria, seguida de industrialização, seguida ou não de customização, seguida de venda no mercado interno;
  - toda cadeia produtiva do setor automotivo está sujeita ao IPI, mesmo sendo por substituição tributária em algumas passagens;
  - ante a presunção de dano ao erário esse dano deve ser provado – ausente a comprovação não há de se falar em penalidade;
  - o subjetivismo da motivação imputou ao importador culpa presumida e não provada;
  - não há quebra da cadeia do IPI nas compras realizadas pelas empresas automotivas, que são contribuintes do IPI;
  - não há subfaturamento pois as operações são declaradas e auditadas na DIPJ;
  - a multa não pode se transformar em instrumento de arrecadação;
  - não pode ser cobrada multa por bem, uma vez que se torna confiscatória;
  - a Constituição Federal veda o confisco;
  - a irretroatividade da lei veda a aplicação da multa aplicada;
  - a empresa opera do mesmo modo há muitos anos e que não pode a administração tributária vir agora mudar o critério de desembaraço;
- É o relatório.

## Voto

Conselheira Relatora Judith do Amaral Marcondes Armando

Aprecio o recurso interposto por CLARION DO BRASIL LTDA, que preenche as formalidades para ser conhecido.

Passo ao mérito.

Como de costume, inicio apresentando os fundamentos de minha decisão, neste caso, em total concordância com a decisão *a quo*. Registro que todas as informações foram obtidas diretamente das declarações da CLARION e dos demais documentos por ela fornecidos, que estão nestes autos.

1 – a recorrente reconhece que integra a cadeia produtiva do setor automotivo;

2 – a recorrente não desqualificou os contratos com as empresas HONDA E MMC, cujas cópias estão nestes autos;

3- a empresa CLARION usa eufemismos como COMPROMISSO DE ENTREGA e PROGRAMA DE ABASTECIMENTO para entorpecer a realidade da encomenda que lhe é feita por empresas automotivas;

4 – Os contratos com as empresas automotivas são draconianos para a CLARION que sequer pode vender seus produtos no mercado livremente, mas precisa de autorização para fazê-lo;

5 – Os planos de venda as empresas Honda e MMC e as suas autorizadas estão casados com as datas das declarações de importação;

6 – O a operação comercial aqui demonstrada é importação por encomenda, e no meu entendimento os fatos são indiscutivelmente compatíveis com essa modalidade e absolutamente incompatíveis com a importação comum.

As Aduanas, no exercício de suas funções não tributárias tem se voltado, enfaticamente, para questões voltadas aos controles da qualidade das operações internacionais. Assim, importa que as transações sejam transparentes, éticas, compatíveis com os valores da sociedade.

Para o Estado Brasileiro, como para diversos outros Estados capitalistas desenvolvidos, o mercado é patrimônio da Nação. Realmente, qualquer disfunção que prejudique sua respeitabilidade e segurança configura dano ao erário, e é sancionável.

Instala-se insegurança quanto às operações comerciais, quando não se apresentam os reais intervenientes, o que impossibilita a realização de controles relacionados, por exemplo, aos preços de transferência, à origem dos recursos empregados, salvaguardas ou outros controles não relacionados, necessariamente, ao pagamento de tributos.

O setor automobilístico, já me manifestei em outras ocasiões nesta mesma direção, pelas características que detém como indústrias do desenvolvimento, criadoras de postos de trabalho e renda de curto prazo, é onde se reorganizam mais rapidamente as

organizações. O modelo produtor-comercializador no setor automotivo anda na direção de associações informais, onde os interesses comuns não marcam um destino comum. Assim, é de fato corriqueiro que as empresas que trabalham com produtos ligados à produção de automóveis se programem em termos de oferta de insumos, just in time, não sendo comum, entretanto, que observando cronogramas de entrega desses insumos por força contratual, não informem às Aduanas que as importações se tratam de encomendas.

Quando a CLARION se identifica como pertencendo a cadeia produtiva do setor automotivo minha leitura é de que faz parte não só do que antes conhecíamos por clusters, mas de fato, do que eu tenho chamado dos cyborgs da nova economia internacional.

De fato, tais cyborgs nada mais são que empreendedores de curta liberdade. Mesmo detendo capital para exercer suas atividades, se aliam a empresas mais sólidas, com elas realizam contratos formais ou acordos informais, e se submetem ao lucro menor, pelo risco menor nos negócios.

Longe desta julgadora, neste foro, administrativo e com foco na legalidade formal, tecer comentários sobre essa nova economia. E também desnecessário. O fato é que, neste caso, há contratos, análises de datas de compras e de vendas, enfim, toda possibilidade de se perceber, sem erro, a realidade da operação comercial realizada pela CLARION.

Verdadeiramente, quem não pode vender seus produtos livremente, como a CLARION não pode, não pode se intitular importador comum e fazer declarações às alfândegas como se fora, de fato, o dono do negócio. Não pode porque, como mencionei, compete às aduanas zelar pelos valores que lhe são confiados, dentre os quais está a confiabilidade das informações comerciais, e a transparência das operações no mercado.

Neste ponto, para não me alongar repetindo o que já foi muito competentemente argumentado, adoto na íntegra, a decisão *a quo*.

*A impugnante pleiteia a nulidade do auto de infração em sede preliminar, argumentando que não foram observadas as disposições normativas atinentes a emissão de mandado de procedimento fiscal. Alega que a conclusão do procedimento fiscal, ocorrida em 07/12/2010, somente se deu quando o MPF-diligência já estava extinto, posto que sua vigência fora prorrogada até 08/11/2010. Embora a conversão do MPF-diligência em MPF – fiscalização tenha se dado em 05/11/2010, a ciência ao contribuinte ocorreu apenas em 11/12/2010, e pelo mesmo AFRFB.*

*A análise das normas citadas pela impugnante – Decreto nº 6.104/2007 e a Portaria RFB n. 11.371/2007 – leva-nos porém a conclusão diversa.*

*Não se discute que o procedimento levado a cabo pela autoridade fiscal estava amparado em MPF- Diligência, emitido em 10/08/2010, cuja validade foi prorrogada até 08/11/2010 (fls 91); nem que a emissão de MPF- Fiscalização ocorreu antes de expirado esse prazo, ou seja, em 05/11.2010 (fl. 295). Ocorre apenas que a ciência do contribuinte deste último MPF somente ocorreu em 11/12/2010.*

*Esse fato, todavia, não implica qualquer irregularidade consoante as normas de regência. Especificamente, sobre a extinção do MPF, vejamos o que dispõe o art. 14 da Portaria RFB n. 11.371/2007:*

*Art. 14. O MPF se extingue:*

*I – pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio, com a ciência do sujeito passivo;*

*II – pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 11 e 12.*

*Parágrafo único. A ciência do sujeito passivo de que trata o inciso I caput deverá ocorrer no prazo de que trata o inciso I caput deverá ocorrer no prazo de validade do MPF”*

*Considerando que a ciência pelo sujeito passivo do MPF fiscalização ocorreu dentro do prazo de validade desse instrumento, o qual foi devidamente expedido antes de expirada a validade do MPF – Diligência, resta afastada qualquer alegação no sentido de que o procedimento fiscal veio a ser concluído ao desamparo da legislação citada.*

*Isso porque a norma exige que a conclusão do procedimento fiscal seja cientificada ao contribuinte dentro do prazo de validade do MPF, o que foi feito, e não que a ciência do MPF, pelo sujeito passivo ocorra antes do decurso de prazo de validade do instrumento anterior.*

*De qualquer forma, o Mandado de procedimento Fiscal, enquanto instrumento administrativo de planejamento e controle das atividades de fiscalização, não tem o condão de acarretar nulidade do auto de infração lavrado por autoridade competente com observância das balizas legais, consoante farta jurisprudência do conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, como podemos observar:*

*“ NULIDADE. INOCORRÊNCIA. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma infra-legal não pode gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal” (Acórdão n. 108-07079);*

*“MPF – O mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, não implicando nulidade as eventuais falhas na emissão e trâmite desse instrumento” (Acórdão n. 105-14070);*

*“PRELIMINAR – NULIDADE – MPF – É de ser rejeitada a nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influenciando na legitimidade do lançamento tributário.” ( Acórdão n. 106-12941);*

## *1.2. Do Enquadramento Legal*

*Ainda em preliminar, argumenta a impugnante que o fato de a autoridade fiscal haver enquadrado a empresa por infração ao*

*artigo 675, inciso III – perda de moeda – por si só já desqualifica o auto de infração, haja vista não guardar qualquer correspondência com a situação sob análise. Ademais, o fato de o auditor – fiscal indicar inúmeros dispositivos legais, sem indicação precisa de quais foram especificamente infringidos e em que extensão, macula de nulidade o Auto de infração, uma vez que cerceia seu direito de defesa, sem falar que o fisco não pode se basear em atos infra-legais.*

*O exame do auto de infração revela-nos que constam do campo “Enquadramento legal” todos os dispositivos que regulam a matéria, especialmente o art. 33 da lei n.11.488/2007, que prevê a imposição da penalidade combatida. Embora efetivamente haja, por um lapso, menção ao artigo 675, III, do Regulamento Aduaneiro /2009, esse fato em nada prejudicou a compreensão da matéria , até porque a legislação de regência foi corretamente indicada a fls. 03 do Auto de Infração.*

*Em que pesem as alegações da impugnante , temos que sua peça de defesa revelou conhecer plenamente a acusação imputada, a qual foi plenamente rebatida, abrangendo não só as questões preliminares, como também razões de mérito.*

*Considerando que a descrição dos fatos contida no lançamento é suficientemente clara, do mesmo modo que a defesa lançada pela impugnante dá conta da perfeita cognição dos fatos que lhe são imputados, entendemos, em consonância com jurisprudência administrativa sedimentada, que eventual erro de fundamentação legal não é causa de nulidade do auto de infração.*

*Assim é porque referido erro não se enquadra nas hipóteses de nulidade previstas no artigo 59 do Decreto nº. 70.235/1972, exceto no caso de restar configurado o cerceamento do direito de defesa, já afastado no presente caso. Vejamos a respeito as seguintes ementas de lavra do Conselho Administrativo de recursos Fiscais – CARF:*

*“AUTO DE INFRAÇÃO – DISPOSIÇÃO LEGAL INFRINGIDA – O erro no enquadramento legal da infração cometido não acarreta a nulidade do auto de infração, quando comprovado, pela judiciosa descrição dos fatos nele contida e a alentada impugnação apresentada pelo contribuinte contra as imputações que lhe foram feitas, que inocorreu preterição do direito de defesa. (Acórdão n. 103-13.567, DOU de 28/05/1995)”*

*“NULIDADE – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA-CAPITULAÇÃO LEGAL E DESCRIÇÃO DOS FATOS INCOMPLETA – IRF – ANOS 1991 a 1993 – O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se a pessoa Jurídica revelar conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as , uma a uma, de forma meticulosa mediante defesa, abrangendo não só outras questões*

*preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa. (Acórdão n. 104-17364, 22/02/2000);*

*Em face do acima exposto, afastamos a prejudicial de nulidade do auto por conta do erro e imprecisões no enquadramento legal utilizado.*

#### Do Mérito

*O cerne do litígio trazido a apreciação reside na correta identificação da modalidade de importação realizada pela impugnante, se importação direta ou encomenda. A resposta a essa questão revela-se crucial para a decisão acerca da procedência ou não da exigência da multa que ora se discute.*

##### *2.1. Da modalidade de importação praticada*

*o Fisco argumenta que a modalidade das importações realizadas pela impugnante trata-se de importação por encomenda, haja vista que os produtos importados pela contribuinte e revendidos as montadoras MMC e HONDA (i) são resultado de prévio acordo(encomenda) entre as partes, apresentando as montadoras um programa de fornecimento contínuo, de mercadorias, (ii) são desenvolvidos especificamente para cada modelo de carro e sempre vendidos para montagem em cada linha de produção;(iii) são proibidos de serem vendidos a outros clientes, conforme cláusulas contratuais; (iv) são desembaraçadas com destino predeterminado..*

*De outro lado, a impugnante rebate afirmando, em linhas gerais, que (i) não são encomendas pré-determinadas, mas apenas programações para abastecimento, comuns em toda cadeia produtiva, notadamente na indústria automobilística; (ii) os produtos são importados sem adquirente predeterminado, sendo estas incorporados ao seu estoque e disponibilizados no mercado interno como um todo; (iii) os produtos vendidos as montadoras MMC e HONDA também podem ser vendidos a terceiros, estando a diferença apenas na customização pelas quais passam, após o desembaraço, com vistas a atender as especificações técnicas dessas montadoras; (iv) Logo trata-se de importação direta, seguida de industrialização, não havendo que se falar de importação por encomenda.*

*Antes de adentrar o mérito do caso concreto, entendemos ser interessante ter em mente as diferenças conceituais existentes entre importação direta e importação por encomenda, no sentido de nos auxiliar a desvendar a natureza das operações praticadas pela impugnante.*

*Consta da peça impositiva detalhada exposição acerca desses conceitos, fundada nos normativos vigentes, da qual podemos extrair as seguintes definições básicas:*

- a) importação direta corresponde ao método convencional, no qual o interessado, (importador) contata o fornecedor (exportador) e negocia diretamente as condições e termos de compra e, por fim, providencia todos os trâmites*

*aduaneiros, cambiais, de licenciamento, etc, sendo as operações realizadas com recursos próprios e por seu risco;*

- b) importação por encomenda trata-se de uma forma de intermediação de operações de comércio exterior, pela qual uma pessoa jurídica importadora adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado, sendo essa operação realizada apenas com recursos do importador.*

*Os conceitos acima explicitados permitem-nos afirmar que a diferença entre importação direta e importação por encomenda diz respeito, essencialmente, ao fato de que, no segundo caso, as mercadorias adquiridas destinam-se para revenda a encomendante predeterminado. Anote-se ser irrelevante, na hipótese, a origem dos recursos, já que em ambas as modalidades estes provêm do importador.*

*Fundados, pois, nessas premissas, passemos a análise das operações realizadas pela impugnante, no sentido de aferir se efetivamente se tratam de importação para revenda a encomendante predeterminado*

*A análise dos contratos de fornecimento de mercadorias celebrado pela impugnante em face das montadoras MMC (fls 244/280) e HONDA (fls 281/294) traz as seguintes informações, em linhas gerais:*

- a) a Clarion deve fornecer produtos indicados pelas contratantes, destinados a fabricação de veículos e reposição de peças no mercado, de acordo com as especificações técnicas apresentadas e com observância de um programa de entrega;*
- b) A Clarion não poderá comercializar os produtos diretamente, sendo vedada a venda a terceiros, salvo autorização previa e expressa;*

*Demandada sobre como são feitos os pedidos de compra pelas montadoras a CLARION esclareceu que (fls 215 e 216): periodicamente (mensal, bimensal, ou trimestralmente) a montadora envia por e-mail uma planilha em Excel com o Plano de Suprimentos (para o próximo semestre ou ano) com as alterações e variações realizadas no planejamento (forecast). Pedidos firmes (ordens de compra) são realizados semanalmente (MMC) e mensalmente (HONDA).*

*Instada e descrever detalhadamente como funcionam suas operações de importação, especialmente as de peças destinadas as montadoras de veículos, a impugnante informou, em linhas gerais, que (fls 214/215): através de análise de estoque, produtos em trânsito e pedidos firmes e/ou forecast de venda, a CLARION programa a necessidade de recebimento de produtos*

*futuros para suprir as necessidades de abastecimento das montadoras nos próximos cinco meses.*

*Ainda em resposta a intimação fiscal, a impugnante aduziu que (215) : (i) as mercadorias importadas, além das montadoras, destinam-se ao comércio de peças e acessórios, cujos produtos são mais genéricos e podem ser utilizados em quaisquer veículos; (ii) em relação as montadoras todos os produtos são desenvolvidos especificamente para cada modelo de carro que obedecem uma serie de requisitos mínimos para que sejam homologados pelas mesmas; (iii) em relação as montadoras, os produtos são sempre vendidos para montagem na linha de produção;*

*O cotejo das informações acima, extraídas tanto dos contratos juntados aos autos, como das respostas apresentadas pela interessada, permite-nos concluir, sem qualquer sombra de duvida, que a impugnante vem, sistematicamente, promovendo a importação de mercadorias com intuito de suprir as montadoras.*

*Por outro lado, não vislumbramos qualquer diferença entre “encomendas predeterminadas” e “programação para abastecimento” aventada pela impugnante. O fato é que a interessada realiza suas operações de importação, ao menos aquelas destinadas as montadoras, com base em programa de compras estabelecido pelas contratantes. Referido programa há de ser entendido sim como encomenda, posto que impõe a contratada encargo de disponibilizar as montadoras os produtos necessários a fabricação de veículos em quantidades e especificações determinadas.*

*O termo “encomenda”, inclusive, consta expressamente dos contratos juntados aos autos, como podemos observar nos seguintes excertos:*

#### Contrato da MMC

CLAUSULA DÉCIMA PRIMEIRA – O(s) produto(s) criados, desenvolvidos, produzidos e industrializados pelo FORNECEDOR para a MMCB são exclusivos, e este não poderá ceder, transferir, emprestar, alienar, vender, ou por qualquer forma dar conhecimento a terceiros dos meios de produção, croquis, desenho, amostra, protótipo, modelo matemático, que são considerados, nos termos e para fins deste contrato, como matéria confidencial.

Parágrafo único. O FORNECEDOR não poderá, outrossim, comercializar o(s) PRODUTO(s) diretamente, sendo vedada a venda a quaisquer terceiros, inclusive concessionária mitsubishi e consumidores finais, distribuidores, salvo previa e expressamente concordância da MMCB tendo em vista a produção sob encomenda e as especificações do(s) produto(s).

#### CONTRATO HONDA

#### CLAUSULA 6: ENTREGA

*6.1.) a entrega das peças, ou insumos, quando ocorrer continuidade do fornecimento, será estabelecida pela*

*PROGRAMAÇÃO DE COMPRAS que a compradora emitirá automaticamente e consecutivamente, na medida de suas necessidades de suprimento. também podem ser vendidos*

6.2) A *PROGRAMAÇÃO DE COMPRAS* estabelece as quantidades consideradas como encomenda firme ou previsão estimada e os prazos e/ou datas de entrega, condições essas que fazem parte integrante da **ordem de compra** (grifamos).

Segundo definição do Novo dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, o termo encomenda possui como significado “incumbência, encargo, comissão”. Ora, por meio de contratos celebrados com as montadoras MMC e HONDA, é cristalino que a impugnante assumiu a incumbência de fornecer os produtos relacionados adotando todas as providências no sentido de promover sua importação e proceder as diligências necessárias ao atendimento das especificações estipuladas.

A contribuinte, porém, alega que os produtos vendidos às montadoras MMC e HONDA também podem ser vendidos a terceiros, estando a diferença apenas na customização pelas quais passam, após o desembaraço, com vistas a atender as especificações técnicas dessas montadoras. Nesse sentido, as mercadorias adentrariam o país sem adquirente predeterminado, sendo incorporadas ao estoque da impugnante disponibilizadas ao mercado interno como um todo.

Já comentamos linhas atrás que a característica essencial que define a modalidade “importação por encomenda” está justamente em destinar-se para revenda a “encomendante predeterminado”. Logo, é mister aprofundarmos nessa questão, com intuito de verificar se efetivamente as importações auditadas destinam-se a adquirente predeterminado ou ao mercado como um todo.

Os contratos juntados aos autos, bem como as declarações da interessada são inequívocos quanto ao fato de que os produtos objeto de fornecimento pela CLARION do BRASIL as montadoras ostentam um caráter exclusivo, devendo sempre obedecer a rigorosas especificações técnicas definidas pelos contratantes, tanto que sempre são vendidos para montagem na linha de produção.

Diferenciam-se daqueles destinados ao mercado de peças e acessórios conforme reconhecido pela própria impugnante. Segundo ela, os modelos comercializados nesse setor, inclusive pelas montadoras, que preferem que os produtos sejam montados por decisão de seus clientes e não na linha de produção, são mais genéricos e podem ser utilizados em qualquer veículo. (fls. 215)

Tais declarações revelam a existência de diferenças no tocante as importações endereçadas às montadoras MMC e HONDA, e aquelas direcionadas ao mercado de peças e acessório. Enquanto que as primeiras ostentam caráter exclusivo e se destinam a linha de produção, indicando a existência de um

*adquirente predeterminado ; as demais envolvem produtos mais genéricos que podem ser utilizados em quaisquer veículos e, portanto estariam destinadas ao mercado como um todo.*

*A fiscalização observou, ainda, que a fabricação dos produtos da multinacional CLARION realiza-se no México, Japão, Hungria, Malásia, China Taiwan e filipinas, conforme consulta ao sítio da internet da empresa ([www.clarion.com](http://www.clarion.com)).*

*Aduziu que a CLARION DO BRASIL importa produtos produzidos principalmente pela fábrica do México.*

*De fato, consulta realizada ao referido sítio por esta julgadora (fls. 401 a 404) revelou que a CLARION DOBRASIL LTDA não se inclui no grupo CLARION na qualidade de “Manufacturing Companies” (fabricante), mas como “sales companies” (vendedora).*

*Essa informação é corroborada por documento trazido aos autos pela própria contribuinte: contrato de compra e venda realizado entre ELETRÔNICA CLARION S/A do México e CLARION DO BRASIL (sales purchasing agreement. Referido instrumento, (fls. 397/398), redigido em inglês, revela que o negócio principal da empresa mexicana é produzir e vender produtos eletrônicos (its main business is to produce and sell eletronics products), enquanto que o da brasileira é vender tais produtos( its main business is to sell electronics products in brasileiroan market).*

*Considerando, portanto, que a empresa brasileira não participa do grupo CLARION na qualidade de fabricante, mas como vendedora das mercadorias produzidas em outros países, reputamos ser ônus desta provar suas alegações, quais sejam: que ela efetivamente promove a industrialização dos produtos importados de forma genérica para atender qualquer tipo de veículo, tornando-os exclusivos para uso das montadoras.*

*Para comprovar que os produtos importados sofrem industrialização, com inclusão de novos equipamentos nacionais, podendo ser vendidos a quaisquer compradores e não somente a HONDA E MMC, a impugnante trouxe aos autos os documentos de fls 351/353 e 382 a 396. Passemos ao seu exame.*

*O documento de fls 351, intitulado “intented Bill”, trata do produto de código CA540885, descrito como DVD Pajero Dakar. Segundo referido documento, a estrutura desse produto é composta do aparelho importado de código QY-5014B-B(cuja descrição é DVD/NAVEG LCD 7” NX 700), bem como dos demais componentes listados, os quais são agregados através de montagem (processo de industrialização). Argumenta que o aparelho DVD/NAVEG LCD 7” NX 700 também é vendido a outras empresas , como comprova a nota fiscal de saída de fls 353, e não apenas a MMC (nota fiscal de saída de fls 352) o DVD*

*Mesmo se creditarmos verossimilhança ao “Intented Bill” apresentado pela impugnante, e admitirmos que referida documentação comprova que o componente principal do DVD Pajero Dakar” é o objeto da auditoria fiscal, VD/NAVEG LCD 7” NX 700, ainda assim não fica comprovado que as*

*customizações exigidas pela MMC foram realizadas no Brasil pela CLARION, após o desembaraço. Apenas se comprova que esse equipamento é também vendido para outras empresas. Ademais, o componente principal citado, cujo código é QY-5014B-B, não consta da relação de fls. 212, fornecida pela impugnante, que trata dos códigos de identificação das mercadorias objeto de fiscalização.*

*Logo a documentação citada não comprova que os produtos importados, objeto da auditoria fiscal, (i) sofreram industrialização no Brasil após o desembaraço, (ii) nem que possam ser vendidos a quaisquer compradores.*

*Quanto as notas fiscais de fls. 382/385 390, e 394/395, verificamos que tratam igualmente de códigos de produtos que não correspondem as mercadorias fiscalizadas, conforme relação de fls 212 e 213, fornecida pela impugnante. Nesse sentido, também não se prestam comprovar que os produtos auditados sejam vendidos de forma genérica no mercado interno.*

*A nota fiscal de saída de fls 386 retrata que o produto de código CA 540780-14, cuja descrição é "DVD OUTLANDER", foi vendido a MMC. Referido código utilizado para emissão de nota fiscal de saída, consta da relação de mercadorias importadas de fls 212, vinculado a dois outros produtos cujos códigos são QZ 6074B (VX709B) e MAX685BT. Já a nota fiscal de fls. 387, destinada a outro estabelecimento, retrata a venda do produto do código LCD 7"VX709A. A análise em cotejo dessas notas não nos permite afirmar que o produto vendido a estabelecimento diverso trata-se do mesmo importado pela impugnante e destinado aas montadoras, muito menos que o produto vendido a MMC sofreu industrialização no país após o seu desembaraço.*

*O mesmo raciocínio se aplica em relação às outras três notas fiscais (fls. 391, 393, 396), posto que os códigos dos produtos que constam das relações de mercadorias de fls 212/213 não guardam estrita correspondência com os códigos dos produtos constantes das notas fiscais de saída, cujos destinatários são outros estabelecimentos que não as montadoras HONDA E MMC.*

*Em conseqüência, temos que a documentação trazida aos autos pela impugnante não logrou comprovar que os produtos importados são vendidos a quais compradores, sofrendo no país processo de industrialização, após o desembaraço, como fim de se adequarem aas especificações técnicas das montadoras.*

*Considerando assim que (i) a venda de mercadorias pela impugnante aas empresas HONDA e MMC caracteriza-se como uma operação de encomenda, posto que fundada em contrato que estabelece um programa de fornecimento contínuo de mercadorias; (ii) os produtos comercializados ostentam caráter exclusivo, devendo obedecer rigorosas especificações técnicas definidas pelas contratantes, sendo adquiridos para montagem na linha de produção; (iii) não logrou a impugnante demonstrar*

*que tais produtos são importados sem adquirente predeterminado, sofrendo o processo de industrialização que os torna exclusivos somente após o desembaraço; concluímos assistir razão ao fisco quando caracteriza as operações sob comento como “importação por encomenda”.*

*Repisamos que referida conclusão assenta-se nos contratos celebrados entre a interessada e as montadoras, bem como nas declarações prestadas pela própria impugnante. A análise desses documentos torna desarrazoada a afirmação de que as mercadorias são importadas sem adquirentes predeterminados.*

*Ora, se a contribuinte assumiu efetivamente o ônus de oferecimento de produtos exclusivos (diferentes do produto mais genérico destinados ao comércio de peças e acessórios), com base numa programação contínua de compras que estabelece as quantidades e especificações dos produtos demandados (encomendados); e não logrou demonstrar que os produtos somente se tornam exclusivos após o desembaraço por processo de industrialização sofrido no país, não é crível que as mercadorias sejam importadas sem adquirente predeterminado.*

*Anote-se que a própria impugnante declara que as operações de importação destinadas às montadoras de veículos realizam-se através da análise de estoque, produtos em trânsito e pedidos firmes ou forecast de vendas, pelo qual se programa a necessidade de recebimento de produtos futuros para suprir as necessidades de abastecimento das montadoras nos próximos 5 meses. (fls. 214/215)*

*Diante desse contexto, a existência do adquirente predeterminado é incontestável, já que as mercadorias importadas destinam-se a atender encomendas das montadoras, tanto em termos de quantidade como de especificação técnica, caracterizando assim a importação por encomenda.*

*Em conclusão, deve-se reconhecer a legitimidade da aplicação da penalidade combatida haja vista que o impugnante, ao deixar de observar as disposições da legislação de regência art. 11 da lei n. 11.281/2006 e IN SRF 634/2006), ocultando ao conhecimento do fisco a figura do real adquirente /encomendante, incorreu na conduta tipificada pelo art.33 da Lei n. 11.488, de 15 de junho de 2007, que assim dispõe in verbis:*

*Art. 33 A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a cinco mil reais.*

## *2.2. Da Aplicação retroativa da norma.*

*Argumenta a impugnante que o dispositivo acima transcrito, publicado em 15/06/07, no Diário Oficial da União, jamais poderia atingir período anterior a sua publicação, necessitando inclusive obedecer ao período da vacatio legis, em atendimento ao princípio da anterioridade. Nesse sentido, a aplicação de*

*multa a fato anterior à edição da lei implicaria violação ao princípio da segurança jurídica.*

*De fato o auto de infração versa sobre importações realizadas no período entre 30/01/2006 e 28/10/2010. Embora parte das operações autuadas seja anterior à edição da lei n. 11.488/2007, ainda assim o artigo 33 deve ser aplicado, em razão do princípio da retroatividade benigna. Explicamos.*

*No presente caso, o fato de haver sido ocultado à fiscalização aduaneira que a importação era materialmente destinada a terceiro, mediante a prestação de informação falsa na DI, configura infração punível com a pena de perdimento das mercadorias, com base no Decreto-Lei n. 1455/1976, art. 23, incisos IV e V, combinado com o Decreto-lei n. 37/1966, artigo 105, inciso IV, verbis:*

*Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas a mercadorias:*

*IV – enquadradas nas hipóteses previstas nas alíneas “a” e “b” parágrafo único do artigo 104 e nos incisos I a XIX do artigo 105, do Decreto-Lei n. 37, de 18 de novembro de 1966.*

*V – estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador, ou responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta de terceiros.*

*Parágrafo primeiro O dano ao Erário decorrente das infrações previstas no caput desse artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.*

*§3º A pena prevista o art. 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.”*

*“Art. 105 – Aplica-se a pena de perda da mercadoria:*

*IV – estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou aduterado.”*

*Observe-se que a mercadoria importada, passível de aplicação da pena de perdimento, houver sido consumida ou não for localizada, referida pena converte-se em pena de multa.*

*Além disso, sendo diversos os co-autores da infração sujeita a pena pecuniária, são todos responsáveis solidário, por possuírem interesse jurídico comum no ilícito que dá azo à*

*penalidade pecuniária (obrigação principal) , nos termos do artigo 124, inciso I, do CTN.*

.....

*Entretanto, o artigo 33 da Lei nº 11.488, de 2007, trouxe nova disciplina a respeito da infração em comento. Segundo esse dispositivo, foi criada nova penalidade nos casos de interposição fraudulenta: multa de 10% do valor da operação, aplicada ao importador ou exportador ostensivo ( o interveniente em cujo nome é realizada a importação ou a exportação).*

*A infração tipificada no artigo 33 - cessão de nome para realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários – corresponde, materialmente, à tipificação da interposição fraudulenta, prevista no artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1455, de 1976: “ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros”.*

*O que diferencia uma infração da outra é o fato de que a prevista na lei nº 11.488, de 2007, tem como agente apenas o importador ou exportador ostensivo, o passo que a do decreto-lei 1.455, de 1976, destina-se a punir o sujeito oculto, o verdadeiro responsável pela operação.*

*Destarte, com o advento do art. 33da Lei nº 11.488, de 2007deixou de ser imputável ao importador ou exportador ostensivo , em co-autoria, a infração do artigo 23, V, do Decreto-lei 1.455, de 1976, conforme exposto acima, com fundamento no artigo 95 do Decreto-lei nº 37, de 1966.*

.....

*Examinaremos, por derradeiro, as alegações da impugnante acerca da improcedência da multa aplicada, ao argumento de ausência de dano ao Erário e ofensa aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade.*

*A princípio pode-se argumentar que a tipificação da infração de interposição fraudulenta seja desnecessária, posto que se os direitos aduaneiros incidentes na importação forem pagos, o Erário não estará prejudicado. Engano.*

*Compete destacar que o tipo em tela visa a punição da ocultação do real adquirentes o meio empregado para essa ocultação é a prestação de informações inverídicas à Receita Federal, no registro da declaração de importação.*

*Ou seja, a despeito de as mercadorias importadas destinarem-se a adquirente predeterminado, este não figura na declaração de importação como encomendante. Destarte, a caracterização da infração não requer a indicação de qual o benefício auferido pelo adquirente oculto, MS apenas a demonstração de que houve a interposição fraudulenta.*

*Observa-se que a caracterização da importação por encomenda não-decorre apenas da obediência por parte do importador e do*

*terceiro aos requisitos da Instrução Normativa nº 634/2006, que pode ser definida como caracterização formal; Mas também da realidade material, qual seja, da presença de simulação, em que o importador declara ser também o real comprador ou adquirente, sem observância das normas estampadas na IN 634/2006.*

*Cristalino, portanto, que a caracterização de dano ao Erário no caso é objetiva, tipificada em razão da ocultação do real adquirente das mercadorias.*

.....

### 3. Da Conclusão

*Demonstrado, assim, que as operações auditadas inserem-se na modalidade “importação por encomenda”, e não tendo a impugnante observado as disposições insertas na IN SRF 634/2006, ocultando ao conhecimento do fisco a existência do real adquirente, voto pela improcedência da impugnação, mantendo crédito tributário exigido.*

Pelo exposto, voto por desprover o recurso interposto pela CLARION DO BRASIL LTDA.

[assinado digitalmente]

Relatora Judith do Amaral Marcondes Armando - Relatora