



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.724339/2014-02
ACÓRDÃO	3001-002.590 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CL & SM ACESSÓRIOS ESPORTIVOS LTDA - ME (BRASALES COMÉRCIO EXTERIOR LTDA)
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 21/10/2014

LIMITES DO LITÍGIO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

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

DUPLICIDADE DE APLICAÇÃO DE MULTA. INOCORRÊNCIA. NULIDADE DE OUTRO PROCESSO ADMINISTRATIVO. INEXISTÊNCIA.

Não configura duplicidade de multa aplicada em outro processo administrativo fiscal, por fatos diferentes, exigidas em PAF autônomo. Também não há de se falar de nulidade de outro processo administrativo, por respeito a sua autonomia.

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

Nas autuações referentes à ocultação de terceiros que não se alicerçam na presunção estabelecida no § 2º do art. 23 Decreto-Lei nº 1.455/1976, é do Fisco o ônus probatório da ocorrência de fraude ou simulação (inclusive a interposição fraudulenta). Não tendo sido carreados nos autos elementos suficientes à demonstração da infração, a multa deverá ser cancelada. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de duplicidade de multas e de nulidade do MPF nº 07154-

2013-00211-0 e, no mérito, em dar provimento ao recurso, para afastar a exigência da multa substitutiva da pena de perdimento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de duplicidade de multas e de nulidade do MPF nº 07154-2013-00211-0 e, no mérito, em dar provimento ao recurso, para afastar a exigência da multa substitutiva da pena de perdimento.

Sala de Sessões, em 12 de junho de 2024.

Assinado Digitalmente

Wilson Antonio de Souza Correa – Relator

Assinado Digitalmente

Francisca Elizabeth Barreto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Daniel Moreno Castillo, Francisca Elizabeth Barreto, Larissa Cassia Favaro Boldrin, Wilson Antonio de Souza Correa, Celso Jose Ferreira de Oliveira (suplente convocado(a)), Joao Jose Schini Norbiato (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem relatado, cuja cristalina é sua descrição dos fatos, faço meu o resumo dos fatos apresentados pela unidade de origem, cuja qual, até seu julgamento, assim nos informa:

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração (fls. 2/11) lavrado para exigência de (i) multa regulamentar substitutiva da pena de perdimento, equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, de R\$ 59.410,26, e aplicada sobre o contribuinte CL&SM Acessórios Esportivos Ltda.-ME e responsável solidário BRSALES Comércio Exterior Ltda., e (ii) multa regulamentar por embarço à fiscalização, no valor de R\$ 10.000,00, aplicada sobre o contribuinte CL&SM Acessórios Esportivos Ltda.-ME. O crédito tributário total constituído perfaz o montante de R\$ 69.410,26.

Conforme Relatório de Fiscalização de fls. 12/20, anexo do Auto de Infração:

- Em auditoria no estoque da mercadoria da empresa BRASALES COMERCIO EXTERIOR LTDA, CNPJ nº 10.627.051/0001-00, no curso de procedimento fiscal anterior (PAF nº 11762.720054/2014-01), verificou-se que a importadora BRASALES atuou como interposta pessoa na aquisição das mercadorias discriminadas nas DI's 11/19742970 e 12/03124343, evidenciando ser a CL & SM ACESSORIOS ESPORTIVOS LTDA – ME a real adquirente de mercadorias:

REMETENTE	DI	REGISTRO	DESEMBARÇO	VALOR ADUANEIRO (R\$)	NF-S	Data NF-S
BRASALES	1119742970	18/10/11	18/10/11	31.135,53	857	26/10/2011
BRASALES	1203124343	17/02/12	17/02/12	28.274,73	1433	23/02/2012
Valor Total:				59.410,26		

- O curto período entre o desembaraço aduaneiro e a expedição das notas fiscais de saída robustecem o entendimento de que as importações foram por encomenda da interessada;
- A interessada respondeu tempestivamente à intimação fiscal nº025/2014, mas não apresentou resposta a alguns itens, configurando hipótese de incidência da multa por embarço;
- Descumpridas as regras aplicáveis à importação por conta e ordem de terceiro ou por encomenda, e inviabilizado o perdimento da mercadoria, cabível a multa substitutiva do perdimento, equivalente ao valor aduaneiro do bem importado.

A contribuinte CL & SM ACESSORIOS ESPORTIVOS LTDA – ME tomou ciência do Auto de Infração em 29/10/2014 (AR a fl. 73) e o responsável BRASALES COMÉRCIO EXTERIOR LTDA. tomou ciência do Auto de Infração e do Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 53/68) em 28/10/2014, por meio de seu sócio Paulo César de Lima (AR a fl. 74).

A BRASALES COMÉRCIO EXTERIOR LTDA., inconformada, apresentou, em 27/11/2014, a impugnação de fls. 76/91, alegando, em síntese, que:

PRELIMINARMENTE,

1. É nulo o MPF nº 0714-2013-00211-0, com base no qual a BRASALES sofreu severa fiscalização e autuação, conforme declarado em sentença proferida nos autos do processo nº 0511045-09.2013.4.01.340, ajuizado pela impugnante;
2. em atenção à teoria dos frutos da árvore envenenada (fruits of poisonous tree), deve ser declarada a nulidade da presente autuação;
3. mesmo que tivesse ocorrido importação por encomenda (o que não ocorreu), o SISCOMEX, não possui módulo próprio para informar ao Fisco a modalidade de importação “por encomenda”, apenas as opções de “importação por conta e ordem” e “importação própria”, sendo descabida a punição da impugnante pela falta dessa informação;
4. o lançamento é nulo por falta de motivação, eis que não foi realizado o necessário desenvolvimento fático e probatório para a imputação das penalidades

NO MÉRITO:

5. Não houve dano ao erário nos termos do artigo 23 do Decreto-Lei 1.455/76, para o que seria necessária a prova, pelo Fisco, da ocorrência de simulação ou fraude, conforme farta jurisprudência do CARF;

6. Em depoimento prestado pelo Sr. Paulo Sales em nome da BRASALES, foi esclarecido que as operações de importação eram realizadas com recursos da BRASALES, que assumia todo o risco da negociação, indo ao mercado buscar compradores interessados durante o período de até 60 dias que leva para a mercadoria comprada chegar ao Brasil;

7. o fato de as mercadorias serem vendidas, em lote fechado, poucos dias após serem desembaraçadas, e serem enviadas aos clientes diretamente do EAD (no qual costumam ficar por 5 a 10 dias), não denota qualquer ilegalidade na referida operação de compra e venda, apenas o bom desempenho de seu mister;

8. conforme definições e características da modalidade de importação por encomenda transmitidas pela própria Receita Federal (fl. 87), a encomenda ocorre quando da aquisição das mercadorias no exterior para atender o conhecido encomendante. No entanto, a autoridade fiscal aponta como momento da encomenda não a aquisição das mercadorias, mas o desembaraço delas;

9. para caracterizar a infração imputada à impugnante, a Receita teria que colher e juntar provas de que a importação foi negociada em momento anterior à sua compra no exterior, e não em relação ao desembaraço aduaneiro, desconsiderando o período de trânsito da mercadoria.

É o relatório. A seguir o voto.

Em sessão realizada no dia 24/02/2021 a 16ª Turma da DRJ08 exarou o Acórdão de nº 108-011.979, onde, por unanimidade de votos considerou definitivamente constituída a multa por embarço no valor de R\$ 10.000,00 lançada em nome da CL&SM e julgar improcedente a impugnação apresentada pela responsável solidária BRASALES COMERCIO EXTERIOR LTDA, mantendo o crédito tributário exigido e impugnado, no valor de R\$ 59.410,26,

Por Aviso de Recebimento a Recorrente tomou conhecimento da supramencionada decisão no dia 28/06/2021, sendo que no dia 09/07/2021 aviou o presente remédio recursivo, onde defende a procedência dele, com seguintes argumentos:

- Tempestividade;
- Auto de Infração – A decisão Recorrida;
- Preliminar de duplicidade de multas;
- Preliminar de nulidade do MPF nº 07154-2013-00211-0;
- Razões da defesa;
- Pedido de procedência.

Eis, em apertada síntese o relato dos fatos. Passo ao voto.

VOTO

Conselheiro Wilson Antonio de Souza Correa, Relator.

1. Da competência para julgamento do feito

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

2. Do conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende as exigências formais de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento

3. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Em sessão realizada em abril do corrente ano, outro processo de mesmas razões de autuação e defesa foi julgado por essa Turma, na relatoria do Presidente, que bem esclareceu a respeito de importações direta e indireta, que peço vênia para transcrevê-la.

3.1. Das importações diretas e indiretas

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

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

3.1.2. Importação por Conta e Ordem e Importação por Encomenda

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

Aspectos gerais atinentes às duas modalidades de importação indireta

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

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

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

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

Importação por Conta e Ordem

A importação por conta e ordem de terceiro é um serviço prestado por uma empresa - a importadora - a qual promove, em seu nome, o Despacho Aduaneiro de Importação de mercadorias adquiridas por outra empresa ou pessoa física - a adquirente - em razão de contrato previamente firmado, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial (art. 2º da IN RFB nº 1.861/2018).

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

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

[...]

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

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

[...]

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

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

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

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

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

Importação por Encomenda

A importação por encomenda é aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendante predeterminado (art. 3º da IN RFB nº 1.861/2018).

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

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

Outro efeito importante desse tipo de operação é que, conforme determina o artigo 14 da Lei nº 11.281/2006, aplicam-se ao importador e ao encomendante as regras de preço de transferência de que tratam os artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430/1996. Em outras palavras, se o exportador estrangeiro, nos termos dos artigos 23 e 24 dessa lei, estiver domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida e/ou for vinculado com o importador ou o encomendante, as regras de “preço de transferência” para a apuração do imposto sobre a renda deverão ser observadas.

(...)

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

[...]

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

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

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

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

Toda essa introdução se faz necessária, pois dela é que será fundamentada a decisão a seguir, fugindo um pouco do que foi aviado no presente remédio recursivo para a boa aplicação do direito.

4. PRELIMINARES

4.1. Duplicidade de multas.

Sustenta a Recorrente que foi autuada com multa imposta no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, nos autos do processo administrativo sob nº 11762.720054/2014-01, por supostamente ter cedido seu nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, não mais se justifica a aplicação ao importador ostensivo da multa de 100% prevista no artigo 23, inciso V, do DL nº 1.455/76; aplicável está na hipótese de ocultação do sujeito passivo, ao chamado real comprador

Como se vê do enquadramento legal no AI em testilha, a Recorrente foi autuada com base no inciso V, § 3º do Decreto-Lei 1.455/76. *'In verbis'*:

Art 23. Consideram-se danos 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.

(...)

§ 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 nº70.235, de 6 de março de 1972

Combinado com no inciso III, do artigo 81 da Lei nº 10.833/03, que trata da não redução de multa de lançamento de ofício, que aplica ao presente caso.

A Recorrente alega que fora autuada em outro processo (nº 11762.720054/2014-01), com multa imposta no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007. *'In verbis'*:

Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas 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 R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Entretanto, em que pese sua indignação, não trouxe razões jurídicas que justificasse a perquirida manifestação de inconformismo pela aplicação da multa naquele processo, bem como neste.

Não se pode olvidar que cada processo administrativo deve ser entendido como uma sequência de procedimentos pela administração pública para atingir seus objetivos previstos em lei, o que nos leva a considerá-lo como um conjunto de atos e ações realizadas para coordenar as decisões. Esses atos praticados dentro do processo administrativo são dirigidos pela Lei Federal nº 9.784/199, sendo que nela não há dispositivo dizendo que os atos de processos distintos se comunicam, quando não apensados.

Nesse raciocínio, temos que cada processo administrativo faz parte de um universo próprio, impedindo que fatores externos façam parte daquele 'mundo', e interfira nele.

Portanto, o processo sob nº 11762.720054/2014-01 não pertence ao ‘universo’ desse processo, não admitindo interferência.

Ademais, haveria duplicidade de multa se a Recorrente tivesse sido autuada mais de uma vez por um mesmo fato gerador, o que não é o caso.

Diante disso, rejeito a preliminar aviada.

4.2. A nulidade do MPF nº 07154-2013-00211-0

Para Recorrente, as conclusões obtidas no MPF nº 07154-2013-00211-0 afetarão diretamente no presente PAF. Veja argumentos:

- Com base nas conclusões obtidas naquele MPF, foram iniciados outros procedimentos de fiscalização nos clientes da ora Recorrente, dos quais se lavraram autos de infração indicando a BRASALES como corresponsável;
- Naquele procedimento fiscal, formalizado no processo nº 11762-720054/2014-01, entendeu a fiscalização que, em virtude de suposta não comprovação dos recursos utilizados no mercado exterior, todas as operações realizadas pela BRASALES teriam sido feitas mediante interposição fraudulenta de terceiros, em sua modalidade presumida;
- O Fisco autuou os principais clientes da recorrente, tendo por base as notas fiscais de venda emitidas, motivo pelo qual entendeu, neste processo, se tratar de interposição fraudulenta comprovada, em virtude de ter-se identificado quem supostamente teria dado condições para que a importação efetivamente acontecesse.
- A Justiça Federal do Distrito Federal, declarou a nulidade do MPF nº 07154-2013-00211-0, em virtude de não possuir a motivação necessária à inclusão da Recorrente no procedimento especial de fiscalização, e mediante a utilização da teoria dos frutos da árvore proibida, o presente processo é ilegal por derivação, uma vez que sem a fiscalização (com destaque para a presunção de interposição fraudulenta supracitada) a que fora submetida a BRASALES, o presente processo jamais teria se iniciado;
- Tendo sido declarada a nulidade do MPF nº 07154-2013-00211-0, deveria ter sido iniciado um novo procedimento de fiscalização, abrangido por outro MPF, o que, no entanto, não ocorreu;

Na descrição dos fatos, noticia a Autoridade Fiscal através de seu RELATÓRIO FISCAL que:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
RECEITA FEDERAL DO BRASIL
INSPETORIA DA RECEITA FEDERAL NO RIO DE JANEIRO
SERVIÇO DE FISCALIZAÇÃO ADUANEIRA I
EQUIPE ADUANEIRA 2**

RELATÓRIO FISCAL

INTERESSADA: CL & SM ACESSORIOS ESPORTIVOS LTDA - ME

CNPJ: 10.755.335/0001-73

ENDEREÇO: R DA ALFANDEGA, 200, LOJA 108, BRAS, SÃO PAULO/SP, cep 03.006-030

ASSUNTO: INTERPOSIÇÃO - APREENSÃO/MULTA

MPF – Fiscalização: 0816500-2014-01336-0

Código de Acesso: 12440627

IMPORTADORA: BRASALES COMERCIO EXTERIOR LTDA.

CNPJ: 10.627.051/0001-00

Procedimento Fiscal anterior: 11762.720054/2014-01

1. DO RELATÓRIO

Trata-se de ação fiscal deflagrada pela IRF-RJO, tendo em consideração provas de que a empresa INTERESSADA adquiriu mercadorias importadas da sociedade IMPORTADORA, sem que a legislação de regência tivesse sido observada.

No caso, a INTERESSADA figurou como real adquirente das mercadorias trazidas do exterior pela IMPORTADORA, sem observância das normas traçadas pelas Instruções Normativas SRF nº 225/2002, 228/2002 e 634/2006.

Ao omitir nas Declarações de Importação que se tratava de uma importação por conta e ordem ou por encomenda, a IMPORTADORA ocultou o real comprador da mercadoria e sujeito passivo solidário das obrigações tributárias daquela importação.

Esta infração é punida com o perdimento das mercadorias, convertida em multa equivalente ao seu valor aduaneiro, caso esta não seja localizada ou haja sido consumida. (Decreto-lei n.º 1.455/1976, no seu art. 23, inciso V).

Quando for possível identificar o real adquirente, este responde pela pena de perdimento, ou pela multa resultante de sua conversão, enquanto a IMPORTADORA, que cedeu seu nome para a realização dos negócios de comércio exterior, responde pela multa de 10% do valor da operação (art. 33 da Lei n.º 11.488/2007).

Em procedimento fiscal anterior, restou comprovado que a IMPORTADORA não figurou como real adquirente das mercadorias constantes da(s) Nota(s) Fiscal(is) abaixo discriminada(s), onde se constatou uma vinculação com a DI apresentada no mesmo quadro-resumo. Portanto, essa empresa efetuou, em nome próprio, operações de comércio exterior de terceiros, ocultando estes ao Fisco Federal, caracterizando assim a interposição fraudulenta de pessoas. O real adquirente dessas importações, embora ocultado do Fisco Federal quando do registro das DIs, foi a sociedade INTERESSADA, ora sob fiscalização.

REMETENTE	DI	REGISTRO	DESEMBARAÇO	VALOR ADUANEIRO (R\$)	NF-S	Data NF-S
BRASALES	1119742970	18/10/11	18/10/11	31.135,53	857	26/10/2011
BRASALES	1203124343	17/02/12	17/02/12	28.274,73	1433	23/02/2012
			Valor Total:	59.410,26		

No procedimento anterior, efetuou-se uma auditoria do estoque da mercadoria citada, bem como nos seus livros contábeis, para verificação das saídas providenciadas pela IMPORTADORA, tendo sido identificada a sociedade INTERESSADA, como real destinatária das mercadorias constantes do quadro anterior.

Outrossim, como se pode constatar na planilha anterior, a data entre o desembaraço aduaneiro e a data de expedição da nota fiscal de saída, ambas providenciadas pela IMPORTADORA, robustecem o entendimento de que tais operações foram “por encomenda” da INTERESSADA, pois que tudo que fora importado fora vendido para a empresa ora fiscalizada sem um tempo minimamente razoável para os trâmites tendentes à coleta de eventuais interessados na compra das mercadorias importadas.

2. DOS TERMOS EXPEDIDOS À INTERESSADA

Durante a execução da presente ação fiscal, expediram-se¹ os seguintes termos:

TERMO	RECEBIMENTO	DATA FINAL PARA RESPOSTA	RESPOSTA
INÍCIO	01/10/2014	-	
INTIMAÇÃO nº 025/2014	01/10/2014	21/10/2014	10/10/2014 ²

Sem embargo de a resposta ter sido postada tempestivamente, não foram cumpridos alguns itens da intimação, em face dos quais se configuraram as seguintes hipóteses de incidência:

- Não apresentação de resposta aos itens “d” a “g”³ e “IV.a”: art.107 – IV – “c” – *in fine*, do Decreto-Lei nº 37/66, calculada à base de R\$ 5.000,00;
- Não apresentação de resposta aos itens “III.e” e “III.f”: art.107 – IV – “b”, do Decreto-Lei nº 37/66, calculada à base de R\$ 5.000,00.

A resposta foi postada em agência da ECT, em 10/10/2014, da qual apresentamos o seguinte resumo:

- A INTERESSADA afirmou que tomou conhecimento dos produtos ofertados pela IMPORTADORA através de representantes da IMPORTADORA, tendo indicado o primeiro nome da pessoa que atuou como principal intermediador (Sr. Paulo);
- A INTERESSADA afirmou que após fechada a negociação a compra era quitada através de boleto bancário. Em outro momento, a IMPORTADORA entregava as mercadorias negociadas;
- A INTERESSADA afirmou que não mais possui qualquer unidade das mercadorias adquiridas ainda no seu estoque.

Foram apresentadas: ratificação do Recibo de Pagamento, expedido pela IMPORTADORA; cópia das NF indicadas acima.

¹ Os Termos foram expedidos para os endereços da empresa e dos dois sócios.

² Data de postagem da resposta pelo contribuinte.

³ Vale observar que a sociedade em questão apresentou um termo de distrato, arquivado na Junta Comercial de SP, datado de 17/06/2013. Segundo consta no banco de dados dessa RFB, houve solicitação de baixa do número do CNPJ, mas foi indeferida. Atualmente, o CNPJ encontra-se com status “suspense”, desde 17/09/2013. Uma vez que foram expedidos os mesmos Termos para o endereço de cada sócio, bem assim, o da empresa, e tendo em conta que estamos de posse do AR que confirma o recebimento de correspondência que enviamos para o endereço do estabelecimento empresarial, concluímos que ainda há atividade comercial do contribuinte fiscalizado. Portanto, os documentos demandados deveriam ser apresentados.

Tudo leva ao entendimento de que as operações não cumpriram a legislação pertinente a importações por conta e ordem de terceiros, uma vez que a INTERESSADA figurou, de fato, como real adquirente, porém, ocultada da RFB, no momento do registro das DIs.

3. DA LEGISLAÇÃO SOBRE A OCULTAÇÃO DE REAIS ADQUIRENTES

Nem toda importação realizada a pedido de terceira pessoa pode ser considerada ocultação desta. Afinal, no comércio exterior brasileiro, há duas previsões para a interposição legal: as operações por conta e ordem de terceiros (Medida Provisória 2.158/2001, arts. 77 a 81) e as importações sob encomenda (Lei 11.281/2006).

Anteriormente a 2001, a legislação aduaneira era silente em relação às importações realizadas por meio de terceiros e, por isso, sem vedação ou restrição expressa, a interposição era largamente utilizada, amparada nos princípios constitucionais da livre iniciativa e da legalidade.

Com a Medida Provisória 2.158/2001, arts. 77 a 81, surgiram as primeiras disposições para evitar a elisão fiscal, fechando as brechas que permitiam a economia fiscal. Pelo art. 804, da MP 2.158/2001, à Receita Federal foi delegada a competência para regulamentar as operações por conta e ordem de terceiros.

A Medida Provisória 66/2002 veio para combater a prática fraudulenta de ocultação na importação, sendo posteriormente convertida na Lei 10.637/2002. É importante notar que a MP passou a combater a ocultação de pessoas de uma forma ampla, ou seja, esta passou a ser combatida independentemente das vantagens auferidas pelo adquirente oculto.

O grande problema na ocultação do adquirente, independentemente do motivo, é o fato de o importador ser um mero intermediário que, muitas vezes, não possui os recursos necessários ao pagamento dos tributos, do frete ou à liquidação dos contratos de câmbio. Nesses casos, é imprescindível que o real beneficiário das importações antecipe ao importador os recursos necessários. A partir desta constatação, definiu-se, por meio do

⁴ Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá: I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro; e II - 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 adquirente.

art.275, da Lei 10.637/2002, que as importações realizadas com recursos de terceiros passam a ser presumidas como operações por sua conta e ordem. Conseqüentemente, se o adquirente presumido não tiver sido previamente indicado pelo importador, fica caracterizada sua ocultação gerando-se as conseqüências previstas nos artigos 596 e 607, da mencionada Lei 10.637/2002.

Pelo artigo 59, a ocultação de qualquer das partes envolvidas na operação de comércio exterior (sujeito passivo, real vendedor, comprador ou responsável pela operação) passou a ser punida com a pena de perdimento dos bens transacionados. A ocultação do real adquirente, ou seja, a não informação de que a operação corria por conta e ordem daquele passou a ser considerada dano ao Erário.

No entanto, para caracterizar a ocultação, era imprescindível apontar a pessoa que fora ocultada. Em muitas situações, a fraude era quase “perfeita” e, por isso, o Fisco não conseguia identificar o adquirente oculto, apesar de sua existência ser óbvia haja vista, por exemplo, que o importador não possuía recursos próprios para suportar as remessas realizadas ao exterior ou não conseguia comprovar que ele mesmo fizera o pagamento recebido pelo exportador estrangeiro.

⁵ Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

⁶ Art. 59. O art. 23 do Decreto-Lei no 1.455, de 7 de abril de 1976, passa a vigorar com as seguintes alterações: "Art. 23 (...) 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. §1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. §2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. §3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida. §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."(NR)

⁷ Art. 60. O art. 81 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações: "Art. 81 (...) §1º Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior. §2º Para fins do disposto no §1º, a comprovação da origem de recursos provenientes do exterior dar-se-á mediante, cumulativamente: I - prova do regular fechamento da operação de câmbio, inclusive com a identificação da instituição financeira no exterior encarregada da remessa dos recursos para o País; II - identificação do remetente dos recursos, assim entendido como a pessoa física ou jurídica titular dos recursos remetidos. §3º No caso de o remetente referido no inciso II do §2º ser pessoa jurídica deverão ser também identificados os integrantes de seus quadros societário e gerencial. §4º O disposto nos §§ 2º e 3º aplica-se, também, na hipótese de que trata o § 2º do art. 23 do Decreto-Lei no 1.455, de 7 de abril de 1976."(NR)

Para tais situações, foi criada a figura da interposição fraudulenta por presunção: apesar de o adquirente não ter sido identificado, o importador passaria a ser caracterizado como interposto fraudulento pelo fato de não ter conseguido comprovar a origem, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos empregados no comércio exterior (DL 1.455/76, art. 23, §2º, com a redação dada pelo art. 59 da Lei 10.637/2002).

Em suma, com o art.59, a interposição fraudulenta passou a ser classificada em comprovada ou presumida e, além disso, passou a ser objeto de dupla punição. Além da perda dos bens, aquele que não comprova a origem, disponibilidade e efetiva transferências dos recursos tem sua inscrição no CNPJ declarada como inapta, conforme dispõe o art. 81, da Lei 9.430/1996 com a redação dada pelo art.60, da Lei 10.637/2002. A inaptidão nos casos de interposição fraudulenta presumida se encontra prevista no §1º, do art.81.

Em relação à interposição fraudulenta comprovada, a inaptidão se inseria na inexistência de fato mencionada no caput do art.81, combinada com o art.41, da IN SRF 568/2005 – vigente à época. No entanto, com a alteração promovida pelo art.338, da Lei 11.488/2007, a interposição comprovada passou a ser punida com multa de 10% sobre o valor das operações em que tenham sido ocultados os reais beneficiários, não mais se aplicando a declaração de inaptidão do CNPJ.

Cumprindo os arts. 80, da MP 2.158/2001 e 61, da MP 66/2002, a Receita Federal editou três Instruções Normativas: as de números 225, 228 e 229.

A IN SRF 225/2002 definiu o procedimento a ser seguido nas operações por conta e ordem de terceiros. Foi também a primeira norma a definir expressamente o conceito de importação por conta e ordem: uma operação somente seria tratada como sendo por conta e ordem de terceiro se este tivesse adquirido o bem com seus próprios recursos. Nesta situação, um adquire o bem e o outro o internaliza. Descumpridas as regras então previstas, a importação seria considerada uma operação por conta própria e a descoberta de um adquirente distinto do importador passaria a evidenciar a ocultação daquele.

Ao se fecharem as brechas na legislação por meio da MP 2.158/2001, percebeu-se o incremento na prática de ocultação dos reais adquirentes, ao mesmo tempo em que se

⁸ Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais). Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

verificou que os importadores, sendo usados como meros intermediários, freqüentemente não possuíam capacidade econômica e financeira compatíveis com as operações realizadas. A partir disso, a IN SRF 228/2002 criou um procedimento especial de fiscalização sobre os importadores que se encontrassem na citada situação de incompatibilidade. Estes deveriam ser intimados a comprovar que foram os reais adquirentes dos bens importados.

Por meio da IN SRF 229/2002 foi criado o procedimento de habilitação ao SISCOMEX permitindo que somente as empresas comprovadamente capazes em termos econômico-financeiro-operacionais sejam autorizadas a realizar operações de comércio exterior.

O procedimento de habilitação ao SISCOMEX foi modificado pela IN SRF 286/2003⁹, criando-se uma nova condição de funcionamento das operações por conta e ordem de terceiros. O importador somente poderia ser habilitado no SISCOMEX para importar para um adquirente depois que este obtivesse a habilitação.

Com toda a normatização surgida, o objetivo do governo brasileiro foi viabilizar a terceirização das operações de comércio exterior, desde que tudo fosse feito “às claras”. O adquirente passaria a ser tratado, em matéria tributária, como se ele mesmo tivesse realizado a importação, sem poder se ocultar por trás dos importadores. Ele deveria se submeter à análise fiscal para fins de habilitação no SISCOMEX, além de ter que apresentar, previamente à importação, o contrato de prestação de serviços com o importador. Soma-se ainda a exigência de o nome do adquirente ter que vir indicado na fatura e preenchido na Declaração de Importação. O descumprimento dessas regras passou a ser punido com a aplicação da pena de perdimento, fosse pela caracterização de falsidade (material ou ideológica) na fatura, fosse por ocultação da sua condição de real adquirente.

Com a Lei 11.281/2006, mais especificamente no seu art.1110, criou-se a segunda modalidade de terceirização das operações de comércio exterior, as importações sob

⁹ Atualmente, o processo de habilitação ao SISCOMEX consta na IN SRF 1.288/2012.

¹⁰ 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

encomenda de terceiros. Ademais, com os arts. 12 a 14, dessa lei de 2006, criaram-se disposições semelhantes às previstas na Lei 10.637/2002: o encomendante passou a ser equiparado a industrial; o encomendante passou a ser responsável, solidariamente com o importador, no pagamento dos tributos aduaneiros e nas infrações acaso cometidas.

Pode-se dizer que aquele que solicita uma importação será tratado como se ele mesmo a tivesse realizado, sofrendo equiparações e imputações de responsabilidade. No caso de a importação ser realizada com recursos do importador, o terceiro será chamado encomendante. No caso de a importação ser realizada com recursos do terceiro, este será chamado real adquirente. São institutos e nomes distintos, mas que geram as mesmas implicações.

Comparando-se a operação por conta e ordem de terceiros com a importação por encomenda, é identificada sua principal distinção: os bens importados por encomenda são adquiridos pelo importador com seus próprios recursos, enquanto os bens importados por conta e ordem de terceiros são adquiridos por estes, não pelo importador. É importante notar que, caso a importação sob encomenda não seja feita de acordo com as regras definidas pela Receita Federal, ela é considerada como operação por conta e ordem de terceiros (§2º, do art. 11), ou seja, cumprindo ou descumprindo os procedimentos exigidos para as operações por encomenda, todas as imputações e equiparações continuam válidas para o encomendante.

Regulamentando a Lei 11.281/2006, a Receita Federal editou a IN 634, de 24 de março de 2006. Essa Instrução Normativa impôs algumas regras para as importações sob encomenda: a Declaração de Importação somente pode ser registrada após a habilitação do encomendante no SISCOMEX; o encomendante deve informar à Receita Federal as operações em que utilizará um importador; e o importador por encomenda deve indicar em campo próprio da DI o CNPJ do encomendante.

O descumprimento de qualquer dessas regras representa infração a ser punida pelos motivos já analisados nos tópicos anteriores, sendo objeto de lançamento, a multa substitutiva ao perdimento, no valor aduaneiro do bem importado, o que resulta no

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 27 de fevereiro de 2007)

montante igual a R\$ 59.410,26 (cinquenta e nove mil, quatrocentos e dez reais e vinte e seis centavos).


LUIZ HENRIQUE TRAVASSOS MACHADO
Auditor Fiscal – Mat. 65141 – 22/10/2014

Como se vê, bem como já dito no quesito anterior, cada processo administrativo fiscal tem o seu universo, sendo que no presente processo, pelo relatório apresentado, não se verifica a existência do MPF como parte desse 'Mundo Processual'.

Nas mesmas razões anteriores não vejo razão à Recorrente e, portanto, rejeito a preliminar desse quesito.

5. MÉRITO

5.1. As razões da defesa

A base defensiva na questão meritória é praticamente a mesma até agora sustentada, onde novamente ressalta o fato de a suposta interposição fraudulenta ter sido declarada, em sua forma presumida, no P.A. nº 11762-720054/2014-01, e cujo MPF originário foi declarado nulo por vício de motivação pela JFDF.

Ora, como dito anteriormente, cada processo tem seu mundo próprio, a menos que um processo seja apenso ao outro, ainda assim, nem sempre o resultado é o mesmo.

Por óbvio que não se pode olvidar da teoria Dos Frutos da Árvore Envenenada, onde ela estabelece o entendimento de que toda prova produzida em consequência de uma descoberta obtida por meios ilícitos estará contaminada pela ilicitude desta.

Entretanto, deixo de enfrentar a tese recursiva, não por desprezo, mas porque há razões maiores para julgar procedente o recurso aviado, conforme foi declarado nos autos do processo administrativo julgado por essa Turma, na relatoria do ilustre conselheiro João José Schini Norbiato, onde o voto condutor delineou as circunstâncias e concluiu pela procedência, acompanhado unanimemente.

Por questão de coerência adoto a mesma sistemática e, conseqüentemente, o mesmo resultado do supramencionado voto.

Temos que, na peça recursiva, alega a Recorrente que se trata de AI onde se pretende converter a aplicação de pena perdimento em multa atribuída às mercadorias importadas em nome da empresa BRSALES COMERCIO EXTERIOR LTDA, a qual negociou a alienação das referidas mercadorias importadas com a empresa CL & SM.

Aduz que o mencionado AI foi lavrado sob a alegação de que a Recorrente teria sido interposta de maneira fraudulenta na referida importação, tida pela Receita Federal do Brasil como importação por encomenda, a qual se alega, teria sido realizada pela CL & SM, causando, assim, dano ao Erário.

Segundo a Recorrente, a fiscalização concluiu pela interposição fraudulenta sob os argumentos abaixo descritos, cujos quais teriam sido determinantes para autuação.

- a) As mercadorias foram vendidas logo após o desembaraço e em quantidades atacadistas;
- b) A BRASALES supostamente não teria comprovado a origem dos recursos utilizados em suas operações de comércio exterior;
- c) a BRASALES não possui depósito para armazenagem das mercadorias importadas.

Que, prossegue, a DRJ da mesma forma que o AFRFB entendeu que as operações foram por encomenda da interessada.

Destaca que 'o fato de a suposta interposição fraudulenta ter sido declarada, em sua forma presumida, no P.A. nº 11762-720054/2014-01, e cujo MPF originário foi declarado nulo por vício de motivação pela JFDF'.

Diz que o acima mencionado processo administrativo já foi julgado, com decisão parcial lhe sendo favorável, e aponta:

IMPORTAÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS EMPREGADOS. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MULTA EQUIVALENTE VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.

Considera-se dano ao Erário a falta de comprovação da origem, disponibilidade e da efetiva transferência de recursos empregados nas operações de comércio exterior.

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.

OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE NA IMPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE.

Diante dos fatos apurados, restou comprovado que, na realidade, as importações analisadas se deram na modalidade por encomenda com ocultação dolosa do real interessado, sendo corretamente aplicada a multa por conversão da pena de perdimento prescrita no Decreto-Lei nº 1.455/1976, artigo 23, V e §§ 1º e 3º.

MULTA DO ARTIGO 33 DA LEI N.º 11.488/2007. CESSÃO DE NOME. INAPLICABILIDADE NO CASO DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE PRESUMIDA.

A multa do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 não se aplica nos casos da interposição presumida em razão da não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, constante do § 2º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, a qual se aplica a inaptdão da inscrição no CNPJ.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e em dar parcial provimento ao Recurso

Voluntário para afastar a multa de cessão de nome do art. 33 da Lei nº 11.488/2007 nos casos de interposição fraudulenta presumida.

Portanto, no julgado acima a Turma afastou a exigência de Cessão de Nome nos casos em que a suposta interposição fraudulenta se verifica na modalidade presumida. E, nessa seara, como foi considerada a suposta ocultação da Recorrente, mediante suposta interposição fraudulenta presumida, impossível a autuação em testilha, diante da impossibilidade de existir interposição fraudulenta em operação na qual se reconheceu a INEXISTÊNCIA de Cessão de Nome da empresa importadora.

Ademais, prossegue, o ônus probante na prática de interposição fraudulenta compete à fiscalização e cuja caracterização ocorre pela:

- a) a destinação integral e imediata das mercadorias importadas;
- b) o conhecimento prévio ao registro da DI do destinatário das mercadorias importadas;
- c) rotulagem das mercadorias importadas com sinais de identificação do adquirente (logotipo, marcas etc.);
- d) especificidade das mercadorias que são importadas para um único adquirente, ou conjunto restrito de adquirentes, de tal forma que a importação não poderia ser realizada para posterior comercialização no mercado interno.

Que não há nos autos rotulagem das mercadorias importadas com sinais de identificação do adquirente (logotipo, marcas etc.)

Também diz tratar de carga sem nenhuma especificidade, podendo ser encontrada em várias lojas do país.

Informa que 'realiza suas vendas, itens de bazar, preferencialmente em lotes fechados, tendo em vista seu baixo valor unitário e alto volume de vendas, com vistas a oferecer melhores preços para seus clientes, uma vez que grandes quantidades são negociadas com preços melhores. É a prática comercial'.

Também alega que nada impede que a compradora revenda parte da carga a terceiros.

Diz que as mercadorias não foram negociadas em curto espaço de tempo. Que a temporalidade utilizada pela fiscalização é equivocada para constituir a realização da encomenda, eis que vincula data do registro das DI's à data das notas fiscais.

Que o administrador da Recorrente muito bem esclareceu no interrogatório realizado no MPF 07154-2013-00211-0, onde o tempo médio entre a aquisição da mercadoria no exterior e sua efetiva entrada no país é de aproximadamente 60 dias, período que se pode negociar a mercadoria aos interessados por ela.

Ainda quanto ao lapso temporal, diz que as mercadorias não têm que ser enviadas aos clientes tão logo sejam desembaraçadas por falta de armazém, como mencionou a decisão objurgada. Elas podem ficar em armazéns, até 10 dias, pagando-se taxa.

Mais uma vez, socorro-me ao Acórdão nº 3001-002.515, nos autos do processo administrativo fiscal sob nº 11762.720133/2014-12, onde guarda igualdade nos fatos, na autuação, bem como no recurso voluntário aviado, com o presente processo, onde praticamente só altera a encomendante, já que nele é a CHEN YUEFU PRESENTES - ME, CNPJ 05.959.780/0001-15 e, no presente auto é a CL & SM ACESSÓRIOS ESPORTIVOS LTDA – ME, CNPJ sob nº 10.755.335/0001-73, para fazer aquela decisão a no presente processo, por muito bem conduzido, onde assim decidiu:

“...

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

Analisando o RELATÓRIO ANEXO AO AUTO DE INFRAÇÃO (fls. 08/46), vemos que no PAF nº 11762.720054/2014-01 a fiscalização concluiu que a BRASALES teria servido como interposta pessoa na importação de mercadorias, registrando declarações de importação como operações por conta própria, quando, em verdade, seriam importações por encomenda, dentre elas a DI nº 11/1910253-9, que, segundo o fisco, teria como encomendante a CHEN YUEFU.

Em virtude disso, naqueles autos, foi imposta a multa por cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, exclusivamente à BRASALES. Depois disso, foram formalizados novos procedimentos para a exigência da multa estabelecida no art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, sob o fundamento de interposição fraudulenta comprovada, dentre eles o iniciado a partir da emissão do Mandado de Procedimento Fiscal Regional nº 0816500-2014-01252-5, que deu origem ao auto de infração ora em análise. Vejamos o que consta no indigitado relatório:

(...)

Portanto, a fiscalização não chegou a uma conclusão e posteriormente a outra. Desde o PA nº 11762.720054/2014-01, a operação objeto da DI nº 11/1910253-9 foi tratada como um caso de interposição comprovada. Acontece que naqueles autos foi formalizada apenas a exigência da multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, ficando a imposição da multa substitutiva da pena de perdimento para ser formalizada por meio destes.

...

Em relação ao argumento de que é “insustentável a presente autuação, haja vista a impossibilidade de existir interposição fraudulenta em operação na qual se reconheceu a INEXISTÊNCIA de Cessão de Nome da empresa importadora”,

constato que há certo equívoco no raciocínio da Recorrente. Primeiro, porque a autuação ora em discussão é por interposição fraudulenta comprovada e, segundo, que a decisão proferida no âmbito do acórdão nº 3402- 006.590 somente afastou a multa por cessão de nome nos casos em que foi constatada interposição fraudulenta presumida, pois, incompatível com essa circunstância. Logo, não houve um indistinto reconhecimento da inexistência de cessão de nome como entendeu a Recorrente.

...

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

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

...

Resta agora tratar das demais alegações da Recorrente, quais sejam: que a operação de importação foi regular; que a venda da totalidade das mercadorias a um único cliente logo na sequência do desembaraço aduaneiro não representa qualquer irregularidade, sendo apenas decorrência da sua eficiente estratégia comercial; e que a fiscalização não apresentou quaisquer provas da infração.

Contudo, antes de registrar minha posição acerca destes pontos, julgo necessário recapitular as conclusões apresentadas nos trabalhos de fiscalização levados a cabo tanto no processo nº 11762.720054/2014-01 quanto neste (cf. RELATÓRIO ANEXO AO AUTO DE INFRAÇÃO - fls. 08/46), de modo a embasar não só meu próprio voto como também dos demais membros deste colegiado. Vejamos:

...

Analisando as apurações feitas na fiscalização de que trata o processo nº 11762.720054/2014-01, da qual decorreu não só o trabalho fiscal objeto destes autos, como outros cujos recursos voluntários também foram distribuídos à minha relatoria, constato que o conjunto de provas indiciárias aponta a existência de irregularidades nas operações de importação da BRASALES, que vão desde um volume de operações incompatível com a capacidade operacional demonstrada,

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

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

Todavia, temos que considerar que a infração em discussão nestes autos é a interposição comprovada, a qual exige a prova são só das irregularidades nas operações do importador ostensivo, como também da participação do suposto ocultado e, nesse ponto, apesar do perfil pouco colaborativo demonstrado pela CHEN YUEFU ao longo do processo⁵, fato é que os elementos trazidos pela fiscalização para comprovar a participação desta na importação objeto da DI nº 11/1910253-9 são apenas indícios de uma logística operacional que, no cotidiano aduaneiro, costumeiramente é identificada nos casos de ocultação do real adquirente ou encomendante da mercadoria.

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

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

Dessa forma, como podemos verificar no voto condutor, apesar de apontar sérias suspeições, indícios e irregularidades nas práticas adotadas pela BRASALES, abalando sua credibilidade, o que levou aquele Julgador a concluir pela procedência do recurso aviado foi o fato de elas (condutas da Recorrente) não se constituírem provas definitivas da ocorrência de interposição fraudulenta.

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

Ou seja, assim como esse Julgador, aquele foi acometido pela dúvida, e, nela, em respeito a dispositivo legal incerto no CTN, onde envolve-se fatos não conclusivos, julga-se em favor do contribuinte.

É o que se aplica ao presente processo, pois, em que pese indícios fortes, não foram suficientes para trazerem provas conclusivas que sustentem o lançamento.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito as preliminares de duplicidade de multa e de nulidade do MPF nº 07154-2013-00211-0 e, no mérito, por dar provimento ao recurso, para afastar a exigência da multa objeto destes autos.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Wilson Antonio de Souza Correa