



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

**Processo nº** 10983.720259/2015-01  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **3302-000.581 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Data** 26 de abril de 2017  
**Assunto** Imposto sobre a Importação - II  
**Recorrente** OPEN MARKET COMÉRCIO EXTERIOR LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Na Reunião de março/2017, por maioria de votos, foi afastada a preliminar de imprescindibilidade de instauração do procedimento de fiscalização estabelecido na IN 228/02 para exigência da multa de conversão da pena de perdimento, vencida a Conselheira Lenisa Prado, Relatora, designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Walker Araújo (item 1.1 do voto). Também na Reunião de março/2017, por unanimidade de votos, foi afasta a preliminar de vício procedimental pelo fato de a Fiscalização ter instaurada o procedimento por meio de Mandado de Procedimento Fiscal e não Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal. Decreto n. 8.303/2014 (item 1.2 do voto). Na reunião de abril/2017, por unanimidade de votos, o julgamento foi convertido em diligência para ciência dos responsáveis solidários, especificados no acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento. Na reunião de abril de 2017 fez sustentação oral a Dra. Gabrielle Castro Briggemann - OAB 29.091/SC.

*(assinatura digital)*

Ricardo Paulo Rosa - Presidente

*(assinatura digital)*

Lenisa Rodrigues Prado - Relatora

*(assinatura digital)*

Walker Araújo - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Paulo Rosa (Presidente), Walker Araújo, Paulo Ricardo Paulo Rosa, Paulo Guilherme Déroutedè, Domingos de Sá Filho, José Fernandes do Nascimento, Sarah Maria Linhares de Araújo, Maria do Socorro Ferreira Aguiar e Lenisa Prado.

A questão tem início na fiscalização promovida sobre as Declarações de Importação registradas pela contribuinte Open Market Comércio Exterior no ano de 2011. A Autoridade Fiscal concluiu que a Open Market (ora recorrente) não era a adquirente dos produtos importados; a real beneficiária das importações seria a contribuinte Vidrados BS Indústria e Comércio de Materiais para Cerâmica Ltda, solidária nos autos de infração sob julgamento porque teria permanecido oculta ao longo do processo de importação.

Por muito bem retratar os fatos narrados nos autos, transcrevo os trechos essenciais constantes do relatório apresentado na sessão de julgamento da impugnação:

"A fiscalização apurou que a empresa em epígrafe não é a real adquirente das mercadorias importadas e que a mesma operava como interposta pessoa em comércio exterior, praticando assim infração à legislação aplicável à matéria com previsão de pena de perdimento às mercadorias transacionadas.

A fiscalizada OPEN MARKET COMERCIO EXTERIOR LTDA, registrou durante o período fiscalizado as Declarações de Importação relacionadas às folhas 11 do processo digital.

Ao final da ação fiscal restou caracterizado que o real adquirente e beneficiário destas importações foi a empresa Vidrados BS Indústria e Comércio de Materiais para Cerâmica Ltda, responsável solidário no Auto de Infração.

Face ao que determina o art. 23, inciso V, c/c o §3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de abril de 1976, foi lavrado o presente Auto de Infração para a aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas pela impossibilidade de apreensão de tais mercadorias.

A empresa OPEN MARKET COMERCIO EXTERIOR LTDA foi cientificada, por via eletrônica, em 05/03/2015 ( folhas 710).

A empresa OPEN MARKET COMERCIO EXTERIOR LTDA protocolizou impugnação, tempestivamente em 02/04/2015, na forma do artigo 56 do Decreto nº 7.574/2011, de fls. 719 à 759, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento.

Foi alegado que:

DO AUTO DE INFRAÇÃO NULO 120121 -PAF 10983 -721.728/2012-58 Em 10/08/2012, a Autoridade Fiscal motivou o lançamento em suposto "dano ao Erário causado pela ocultação do real comprador da mercadoria estrangeira mediante simulação e interposição fraudulenta, prática punível com a pena de perdimento das mercadorias.

No entendimento da Autoridade Fiscal, a empresa Vidrados BS Indústria e Comércio de Materiais para Cerâmica Ltda, que teria permanecido oculta, seria a encomendante das mercadorias objeto da DI acima citada, e o motivo para tal ocultação seria o fato dessa empresa não possuir habilitação no S1SCOMEX, para operar no comércio exterior.

O lançamento foi devidamente impugnado pelo contribuinte, em 13/09/2012 e pelo responsável solidário, em 14/11/2012.

Em julgamento administrativo de 1ª Instância ocorrido em 12/09/2013, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza/CE deu provimento às impugnações e exonerou o crédito tributário exigido, tendo em vista a ocorrência da nulidade por vício material no lançamento, ante a

ausência de análise contábil e financeira das operações que demonstrassem a origem ilícita dos recursos aplicados.

Sem recursos, o Processo Administrativo 10983.720728/2012-58 foi encerrado e arquivado.

\* O AUTO DE INFRAÇÃO ORA IMPUGNADO (2015) PAF 10983-720.259/2015-01 A Inspeção da Receita Federal do Brasil em Florianópolis/SC instaurou procedimento fiscal de diligência, conforme Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência (MPF-D) n. 0925200-2014-00036-7.

Em cumprimento à intimação, a Impugnante apresentou, de pronto, os documentos contábeis no formato físico, tendo, posteriormente, os apresentados no formato digital e padronizado exigido pela Receita Federal do Brasil. Quanto aos documentos financeiros, a Impugnante solicitou prorrogação de prazo, porquanto teriam os mesmos de ser confeccionados pelas Instituições Financeiras em uma padronagem específica exigida pela Receita Federal do Brasil, o que impedia o imediato cumprimento da apresentação. Não obstante, foram estes, também, devidamente apresentados e/ou justificados à Autoridade Autuante.

Encerradas as diligências, a Inspeção da Receita Federal do Brasil em Florianópolis/SC instaurou, em 16/01/2015, procedimento fiscal de fiscalização, conforme Mandado de Procedimento Fiscal — Fiscalização (MPF-F) n. 0925200-2015-00005-0.

Não obstante a regularidade das operações perpetradas pela Impugnante, a mesma teve, novamente, contra si, pela Inspeção da Receita Federal do Brasil em Florianópolis/SC, auto de infração lavrado.

O referido auto de infração lançou o mesmo crédito tributário objeto da decretação de nulidade por acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza/CE, contando, ainda, com os mesmos fatos e fundamentação legal.

A Autoridade Fiscal motivou o lançamento em suposto 'dano ao Erário causado pela ocultação do real comprador da mercadoria estrangeira mediante simulação e interposição fraudulenta', prática punível com a pena de perdimento das mercadorias que no caso de seu substituí-se pelo lançamento de ofício de 100% do Valor Aduaneiro das mesmas.

Tal como no auto anulado, a Autoridade Fiscal entendeu que a empresa Vidrados BS Indústria e Comércio de Materiais para Cerâmica Ltda, que teria permanecido oculta, seria a encomendante das mercadorias objeto das DI acima citadas, e o motivo para tal ocultação seria o fato dessa empresa não possuir habilitação no SISCOMEX, para operar no comércio exterior.

Conquanto de posse de inúmeros documentos contábeis e financeiros da Impugnante e da empresa Vidrados BS Indústria e Comércio de Materiais para Cerâmica Ltda, a Autoridade Autuante limitou-se a basear o relatório fiscal nos seguintes indícios:

proximidade entre as datas de desembaraço, entrada e saída das mercadorias;

possível inexistência de conhecimentos de transporte que comprovassem a remessa da mercadoria da Impugnante para a empresa Vidrados BS Indústria e Comércio de Materiais para Cerâmica Ltda.

Impende mencionar que não foi carreado ao novo auto de infração a análise contábil e financeira ou qualquer narrativa acerca da origem, disponibilidade e transferência dos recursos, muito embora sua falta tenha sido apontada como vício material no lançamento anulado. A comprovação da suposta infração deu-se pelos mesmos indícios levantados na autuação anterior.

Em que pesem os argumentos expostos pela fiscalização, o Auto de Infração e o lançamento da penalidade pecuniária não merecem subsistir, pois permanece eivado de vícios que determinam a sua nulidade — materiais e formais; bem como porque, no mérito, a importação realizada não configura importação por encomenda de terceiros, e sim importação direta da Impugnante.

A Autoridade Fiscal não se desincumbiu do ônus de provar as suas alegações e não houve efetivo dano ao erário, sendo descabida a aplicação da pena de perdimento da mercadoria (e a sua conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro), tudo consoante razões de fato e de direito que se passa a expor.

**PRELIMINARMENTE \* DO VÍCIO MATERIAL NÃO CORRIGIDO** O presente auto de infração foi lavrado em substituição a lançamento nulo de crédito tributário ocorrido em 2012 acerca dos mesmos fatos ora fiscalizados. A nulidade decretada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza - acórdão 08-26.658 - decorreu de vício material pela ausência de análise contábil e financeira das operação de comercio exterior, necessária à conclusão sobre a origem dos recursos empregados nas importações e sobre a natureza da participação dos agentes nas operação de importação.

Desta feita, percebe-se que foi determinante para a decretação da nulidade do lançamento realizado em 2012, relativo aos mesmos fatos objeto da autuação ora impugnada, o fato de a Autoridade Autuante não ter realizado ou exposto a análise contábil e financeira detalhando a relação das partes e dos recursos empregados, sem o que, o lançamento esvaziou-se, pois restou apoiado em meros indícios.

Não obstante a decretação da nulidade pela ocorrência do vício material, o Órgão Julgador ressalvou o direito do Fisco em lavrar novo auto abrangendo os mesmos fatos fiscalizados — não atingidos pela decadência.

E, de fato, novo auto de infração foi lavrado. Todavia, permanece este eivado com o mesmo vício material apontado no passado, posto que a necessária análise contábil e financeira que motivou a decretação da nulidade não foi, novamente, apresentada, muito embora a autuação seja idêntica àquela que restou anulada.

A Autoridade Autuante, após discorrer genericamente sobre as modalidades de importação, procedimento fiscal, ocultação do real comprador, bem como sobre a fiscalização anterior, anulada, e sobre os fatos apurados na presente fiscalização, encerra o relatório fiscal com a constituição de crédito tributário, dispondo expressamente que o lançamento dá-se em decorrência de suposto 'dano ao Erário causado pela ocultação do real comprador de mercadoria estrangeira mediante simulação e interposição fraudulenta'. Ou seja, pelas mesmas razões do auto anterior, anulado.

Note-se, ademais, que as provas carreadas ao novo auto são as mesmas norteadoras daquele anulado, dentre as quais não se incluiu a análise contábil e financeira, balizadora da decretação de nulidade no passado.

No entanto, é evidente que quando o Órgão Julgador ressalvou a lavratura de novo auto de infração, com relação aos fatos não decaídos, tinha se por pressuposto básico que o novo ato considerasse o vício apontado no julgamento anterior, corrigindo-o. sob pena de receber o mesmo tratamento dado ao lançamento precedente.

Logo, a identidade das autuações (anulada e nova), atrelada à ausência de correção do vício material que no passado ocasionou a nulidade do lançamento, contaminam, de per si, o auto de infração ora impugnado, cujo destino não deve ser diferente: a decretação da nulidade. em respeito à desejável estabilidade dos critérios utilizados pela administração para a interpretação dos textos legais, à confiança e à segurança jurídica!

Julgar causas idênticas de forma desigual acarreta imensurável insegurança jurídica, desconfiança e imprevisibilidade na ordem administrativa operante, principalmente considerando que as alterações inseridas no novo auto prestaram-se tão-somente a adaptar o relatório fiscal às informações atualizadas dos procedimentos fiscais de diligência e de fiscalização realizados *a posteriori* do lançamento anulado e dar conta da decretação de nulidade do auto anterior.

Diante do exposto e estando o presente auto de infração vinculado ao julgamento do acórdão 08-26.658, em especial ao vício material lá apontado e aqui não corrigido, a decretação da nulidade pela mesma razão é medida que se impõe, face à desejável estabilidade dos critérios utilizados pela administração para a interpretação dos textos legais, hem como aos princípios da confiança e segurança jurídica.

\* A FALTA DO PROCEDIMENTO ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO PREVISTO NA INSTRUÇÃO NORMATIVA RF Nº 228/2002 Nota-se do relatório fiscal que a Autoridade Autuante lançou o presente crédito tributário por suposto 'Dano ao Erário causado pela ocultação do real comprador de mercadoria estrangeira mediante simulação e interposição fraudulenta'.

Sendo assim, deparando-se a fiscalização com a suspeita da prática, em tese, do ilícito tipificado no inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76 ('ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros'), impõe-se, por determinação legal, a instauração do procedimento de que trata a Instrução Normativa SRF n 228/2002 (procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas).

Note-se que, uma vez revelados os indícios referidos pela legislação, a instauração do procedimento especial de fiscalização é obrigatória ('ficarão sujeitas'), com a finalidade de proceder a uma verificação aprofundada dos fatos, não se tratando, pois, de uma faculdade da Autoridade Fiscalizadora.

Instaurado o procedimento especial de fiscalização, oportuniza-se ao contribuinte fiscalizado demonstrar a regularidade das suas operações de comércio exterior, mediante intimação para comprovar: o seu efetivo funcionamento e a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias, mediante o comparecimento de sócio com poder de gerência ou diretor, acompanhado da pessoa responsável pelas transações internacionais e comerciais; e a origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos necessários à prática das operações (artigo 4o da Instrução Normativa SRF nº228/2002).

Nessa linha, cumpre ressaltar o disposto no caput do artigo 11 da Instrução Normativa SRF nº 228/2002, que só permite aplicar a pena de perdimento das mercadorias com fundamento no inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 depois de concluído o procedimento especial de fiscalização.

No caso em apreço não houve a prévia instauração do procedimento especial de fiscalização previsto na Instrução Normativa SRF nº 228/2002 restando a Impugnante cerceada no seu direito ao contraditório e à ampla defesa, o que determina a nulidade do lançamento.

É certo que, se a Autoridade Fiscal tivesse instaurado o procedimento especial de fiscalização, de modo a exaurir a verificação fiscal, não haveria autuação, pois, consoante será demonstrado ao longo desta Impugnação Administrativa, não se configurou simulação, dano ao erário, tampouco interposição fraudulenta, já que não havia o menor interesse ou vantagem na ocultação de quem quer que fosse.

\* DA FALTA DE INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DAS MERCADORIAS SUJEITAS A PENA DE PERDIMENTO Embora conste no processo administrativo fiscal prova da

intimação realizada à Impugnante para apresentar as mercadorias, o mesmo não ocorre quanto à empresa Vidrados BS Indústria e Comércio de Materiais para Cerâmica Ltda., não obstante a Autoridade Autuante tenha a intimado para outras inúmeras providências, como a apresentação de extratos, notas fiscais, comprovantes de pagamentos, dentre outros.

Ou seja, conquanto a fiscalização soubesse da revenda das mercadorias no mercado interno para a empresa Vidrados BS Indústria e Comércio de Materiais para Cerâmica Ltda, pois estava de posse das notas fiscais de saída e, embora esta empresa tenha sido igualmente fiscalizada e responsabilizada solidariamente à infração, não foi a mesma intimada a apresentar as mercadorias ou indicar sua localização. Ao menos, não foi feita prova de tal intimação no processo administrativo fiscal.

Desta feita, sem que tenham se esgotado as tentativas de localização das mercadorias, ante a intimação das pessoas jurídicas fiscalizadas, aguardando-se suas respectivas respostas dando conta da revenda ou o consumo dos bens (ou inércia), não há que se falar em aplicação da multa substitutiva equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias.

Feitas tais considerações e verificada existência de vício material pela falta de intimação para apresentação das mercadorias sujeitas à pena de perdimento, aplicando-se de imediato a multa substitutiva, há que ser declarada a nulidade do auto de infração, até porque, se o Fisco houvesse intimado a empresa Vidrados BS Indústria e Comércio de Materiais para Cerâmica Ltda e esta ainda estivesse de posse das mercadorias fiscalizadas, os efeitos da autuação seriam totalmente distintos, seja em seus aspectos materiais, seja nos processuais.

**\* DO VÍCIO NA FORMAÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL DE FISCALIZAÇÃO** Consoante exposto nos fatos, o presente auto de infração emanou da procedimento fiscal de fiscalização materializado no Mandado de Procedimento Fiscal — Fiscalização (MPF-F) n. 0925200-2015-00005-0, instaurado em 16/01/2015.

Ocorre que o referido procedimento não observou a forma legal prevista na legislação de regência. É que a partir de 4 de setembro de 2014, os procedimentos fiscais devem ser instaurados por meio de Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal — TDPF, e não mais através de Mandado de Procedimento Fiscal.

Desta feita, o procedimento fiscal de fiscalização instaurado em face da Impugnante em 16/01/2015, por meio de MPF, não possui a forma legal prevista pela legislação, posto que naquela data a figura do MPF já havia sido excluída do ordenamento jurídico, substituída por forma distinta.

Ante o exposto e tendo em vista que o presente auto de infração é proveniente de ato administrativo que não observou a forma legal prevista na legislação, deve ser o mesmo anulado.

**DO MÉRITO \* A INFRAÇÃO IMPUTADA À IMPUGNANTE** A mera ocultação de sujeitos sem prova de fraude ou simulação poderia, no máximo, configurar inexatidão de declaração, punível com multa de 1% (um por cento), disposta no art. 711, inciso III c/c § 1º, do Regulamento Aduaneiro.

É de extrema relevância esta distinção, uma vez que nas atividades comerciais um dos principais valores de uma companhia são os seus segredos de negócio, ou *trade secrets*, os quais, exatamente pelo seu grau de confidencialidade e por serem desconhecidos do público em geral, lhe confere vantagens econômicas legais sobre a concorrência, fornecedores e clientes. O mais protegido *trade secret* de uma companhia é certamente sua lista de clientes e de fornecedores, pessoas sem as quais o negócio se torna inviável.

Como os *trade secrets* são insuscetíveis de registro em Órgãos próprios, pois não se enquadram nos conceitos das Leis de Propriedade Intelectual e Industrial, resta às companhias mantê-

los reservados e inacessíveis do público em geral, mas, principalmente, da concorrência, dos fornecedores e dos clientes.

Logicamente que se o fornecedor conhecer a lista de clientes da companhia, lhe será mais vantajoso economicamente a feitura de negócios diretamente com estes, eliminando-se um elo da cadeia e aplicando maiores ganhos. O mesmo se daria se os clientes da companhia conhecessem seus fornecedores — não precisariam mais do intermédio desta, podendo trabalhar com margens mais vantajosas.

A fraude pressupõe dolo representado pela vontade de impedir ou atrasar o fato gerador tributário, para obtenção de vantagem pelo agente, seja para evitar o pagamento do tributo, seja para atrasá-lo.

Em outras palavras, só há fraude no âmbito tributário se o sujeito passivo, intencionou não pagar tributo, pagar menos tributo ou retardar o pagamento do tributo, por meio de ação ou omissão dolosa acoimada de fraudulenta.

A simulação está legalmente definida no § 1º do art. 167 do Código Civil, mostrando-se presente nos negócios jurídicos que 'I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas as quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados'.

Mero procedimento imperfeito praticado (de acordo, entretanto, com a realidade comercial vivida entre as partes), sem que reste evidente a intenção consciente de locupletamento, não se configura como fraude ou simulação. Ou seja, deve estar presente, de forma clara e insofismável, o elemento finalístico e de conexão: a intenção deliberada e dolosa de enganar terceiro.

Cabe breve ressalva à parte final do inciso V do art. 23 do Decreto-Lei 1.455/76 que trata da interposição fraudulenta como uma das formas possíveis de ocultação mediante fraude ou simulação, com foco nos recursos aplicados no comércio exterior (e reais detentores dos recursos).

A interposição fraudulenta tipifica conduta dolosa lesiva ao Estado Aduaneiro concernente na não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior.

Se restar demonstrado que o Importador não detinha capacidade econômica, financeira e operacional para adquirir mercadorias estrangeiras, arcar com o custo da compra internacional e dos tributos, sendo financiado por um terceiro oculto, cuja ocultação é necessária para encobrir crime(s) antecedentes (s), como sonegação, lavagem de dinheiro e/ou descaminho, por exemplo, fica demonstrada a hipótese de interposição fraudulenta comprovada.

Na interposição fraudulenta comprovada, o Fisco tem conhecimento de quem é o importador ostensivo e quem é o terceiro oculto, amparando-se pelos documentos contábeis e financeiros dos sujeitos, os quais evidenciam que (i) a origem dos recursos era do terceiro oculto; (ii) que o importador ostensivo não detinha disponibilidade sobre tais recursos e; (iii) que a transferência dos mesmos para o exterior/exportador foi promovida pelo terceiro oculto.

A legislação previu, ainda, a hipótese de interposição fraudulenta presumida, conforme disposição contida no § 2º do art. 23 do Decreto-Lei 1.455/76, quando, embora o Fisco não saiba quem é o terceiro oculto, o importador ostensivo não consegue comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

Ou seja, para a caracterização de interposição fraudulenta de pessoas no comércio exterior, há de ser assegurado ao contribuinte procedimento especial de fiscalização, onde o mesmo,

ciente que o objeto da fiscalização é o recurso aplicado na importação, tem a oportunidade de comprovar a regularidade da operação.

No caso concreto dos autos, a Autoridade Autuante motivou o lançamento do crédito tributário e a lavratura do auto de infração ora impugnado no 'Dano ao Erário causado pelo ocultação do real comprador de mercadoria estrangeira mediante simulação e interposição fraudulenta', prática punível com a pena de perdimento das mercadorias que no caso de seu consumo substituiu-se pelo lançamento de ofício de 100% do Valor Aduaneiro das mesmas.

Percebe-se que a Autoridade Autuante não inseriu o uso de fraude na descrição infração, ou seja, descartou a ocorrência de conduta da fraudulenta por parte da Impugnante e, como consequência lógica, descartou, também, a hipótese de supressão ou redução de tributo na operação de comércio exterior.

Em que pesem os argumentos da Autoridade Autuante na tentativa de demonstrar a alegada 'ocultação do real comprador de mercadoria estrangeira mediante simulação e interposição fraudulenta', verificar-se-á que as provas trazidas no auto de infração não são suficientes para caracterizar os elementos do tipo penal da infração imputada à Impugnante, porquanto não existem provas lúidas e concretas de efetiva ocultação, tal como inexistente prova ou qualquer outra indicação de simulação, dolo e má-fé. Ademais, quanto à suposta interposição fraudulenta, além de não se ter respeitado procedimento especial de fiscalização previsto na legislação, como já alegado nas preliminares, a Autoridade Autuante não logrou êxito em comprovar que irregularidade nos recursos empregados nas operações de comércio exterior.

**\* DA FALTA DE PROVAS DA OCULTAÇÃO / DA REGULARIDADE DA IMPORTAÇÃO POR CONTA PRÓPRIA** Consoante exposto nos fatos, a Autoridade Autuante concluiu que a Impugnante teria ocultado a empresa Vidrados BS Indústria e Comércio de Materiais para Cerâmica Ltda.

Ignorando toda a relação comercial existente entre a Impugnante, seus fornecedores e clientes, entendeu a digníssima fiscalização que as importações tratavam-se de uma encomenda de terceiros, e não de uma importação direta da Impugnante, como declarado ao Fisco.

Ocorre que a conclusão da Autoridade Fiscal encontra-se totalmente equivocada, decorrendo de interpretação distorcida da operação efetivamente praticada e declarada.

É inquestionável que todos os contatos com o fornecedor foram sempre feitos pela Impugnante, que negociava preço, descontos, prazo, dentre outras condições comerciais. Fornecedor este prospectado exclusivamente pela Impugnante, desconhecido da empresa Vidrados BS Indústria e Comércio de Materiais para Cerâmica Ltda, a qual desconhecia, igualmente, os preços praticados na compra e venda internacional e, por conseguinte, a margem de lucro operada pela Impugnante.

Dito isso, cumpre destacar que o auto de infração elenca três razões isoladas a fundamentar a aplicação da pesada penalidade, com repercussões, inclusive, na esfera penal: (i) proximidade entre as datas de desembarço, entrada e saída das mercadorias; (ii) possível inexistência de conhecimentos de transporte que comprovassem a remessa da mercadoria da Impugnante para a empresa Vidrados BS Indústria e Comércio de Materiais para Cerâmica Ltda, e; (iii) falta de habilitação desta última empresa nos sistemas da Receita Federal do Brasil para operar no comércio exterior ( item 6.3, fls. 20 a 23 do auto de infração).

Ora, não parece coerente que uma questão de expropriação do patrimônio do particular em virtude de uma acusação de fraude e simulação, como é o caso do presente processo, seja baseada em indícios, como é o caso das três 'razões' fundamentadoras do auto, sem o mínimo suporte de provas. Para tanto, outros elementos devem ser, obrigatoriamente, considerados.

De qualquer forma, os próprios indícios apresentados pela Autoridade Autuante demonstram fragilidade e incerteza quanto ao correto pronunciamento fiscal.

Relembre-se que a legislação civil exalta que o conhecimento de embarque constitui efetiva prova da propriedade das mercadorias, o que é reconhecido pela própria Receita Federal do Brasil.

Isto é, a partir da data de embarque de mercadorias adquiridas através do INCOTERM FCA, as mesmas são de propriedade do importador, que legalmente as adquiriu e sem qualquer ordem anterior. Investido nesta qualidade, pode, ele, exercer todos os direitos de propriedade; ainda que as mercadorias estejam em trânsito (*transit time*).

Sendo assim, tão logo transferida a propriedade dos bens, que, no caso de compra internacional promovida pelo INCOTERM FCA, ocorre quando a mercadoria é entregue ao transportador contratado pelo importador, pode este último, a partir deste momento, dispor da coisa como lhe aprouver, no exercício dos direitos civis da propriedade.

No caso dos autos, impende salientar que o embarque, ou seja a efetiva transferência de propriedade da carga para a Impugnante, ocorreu em data anterior (quase um mês antes) à venda das mercadorias no mercado interno, conforme se constata no Conhecimento de Embarque anexado ao processo administrativo pela Autoridade Autuante.

A proximidade das datas de entrada e saída das mercadorias importadas no estabelecimento da Impugnante não caracteriza, necessariamente, a existência de encomenda prévia, porquanto só se admite a encomenda antes da aquisição junto ao fornecedor, e não antes do desembarço. Ao contrário do que faz crer a Autoridade Autuante, a venda pulverizada nunca foi indicativo de operação mercantil desvinculada de ordem ou encomenda. O vendedor, na qualidade de proprietário dos bens, pode vender um lote integral ou parcial de mercadorias, sem que isso prove ordem ou encomenda anterior.

Não bastasse, há de se destacar, ainda, algumas peculiaridades do caso concreto. Constata-se que a margem de lucro praticada pela Impugnante na venda das mercadorias à empresa Vidrados BS Indústria e Comércio de Materiais para Cerâmica Ltda foi de 23,45% (vinte e três vírgula quarenta e cinco por cento).

E que apesar de a importação através da modalidade encomenda não se tratar de uma prestação de serviços (assim compreendida no sentido literal), mas de efetiva operação mercantil de venda de mercadorias, o pagamento do encomendante ao importador normalmente se dá através de uma 'comissão' em percentual equivalente ao valor (FOB ou CIF) das mercadorias, semelhante à contraprestação/remuneração de um serviço.

Conquanto não exista um percentual padrão/único, sabe-se que não costuma atingir mais de 5% (cinco por cento) do valor da mercadoria/operação, até porque se a contratação de importador terceiro acrescer demais o valor da mercadoria a terceirização não será economicamente viável tampouco vantajosa.

Considerando o exposto neste tópico, resta evidente que a Impugnante adquiriu diretamente as mercadorias do exportador, suportando os bônus e os ônus de uma importação por conta própria, inexistindo um adquirente pré-determinado para os bens ou mesmo ocultação de quem quer que seja, sendo que nada foi comprovado em sentido contrário.

\* DA FALTA DE PROVAS DA SIMULAÇÃO. DO DOLO E DA MÁ-FÉ No caso em enfoque, equivale dizer que a não identificação da empresa Vidrados BS Indústria e Comércio de Materiais para Cerâmica Ltda haveria de ser dada através de artifício doloso, utilizado pela

Impugnante e pela ocultada visando alguma vantagem, um possível ganho tributário, ou, ainda, acobertando uma operação revestida de ilicitude, o que de fato configuraria o dano ao Erário, justificando a pena de perdimento às mercadorias.

Se considerado que a vantagem buscada pelas partes seria a ocultação de uma delas do controle aduaneiro, para se 'esquivar' da habilitação nos sistemas da Receita Federal para operar no comércio exterior, como alegou a Autoridade Autuante ('Por meio desse artifício, o verdadeiro adquirente das mercadorias importadas em nome da fiscalizada, pretende afastar obrigações tributárias principais e acessórias, entre elas não se submeter a procedimentos fiscais de habilitação para atuar no comércio exterior (v. item 1, fl. 8 do auto de infração), é evidente que a mesma Autoridade deve indicar as razões pelas quais uma das partes receberia sofrer tal controle, como por exemplo, o fato de a mesma não possuir capacidade econômica, não possuir capital integralizado, ser empresa de fachada, ter sócios ocultos, ou qualquer outra caracterizadora de irregularidade fiscal).

De fato, não se identifica referebilidade entre o que a Autoridade Autuante afirma (ocultação mediante simulação e interposição fraudulenta) e as evidências da ocorrência do fato imputado. Em outras palavras, não é possível verificar no relato fiscal quais seriam as evidências ou documentos que o levaram a concluir que a Vidrados BS Indústria e Comércio de Materiais para Cerâmica Ltda teria motivos para não se submeter aos procedimentos de habilitação para atuar no comércio exterior como adquirente.

Ademais disso, destaque-se que a Autoridade Autuante não cogitou outras 'vantagens' que a Impugnante e a empresa Vidrados BS Indústria e Comércio de Materiais para Cerâmica Ltda buscavam ao encobrir uma a outra, como sonegação fiscal, lavagem de dinheiro, etc.. E nem teria como, pois não existem elementos nos inúmeros documentos contábeis e financeiras das empresas (de posse da Autoridade Autuante) para fundamentar qualquer irregularidade.

Não basta apenas ocultar o sujeito passivo, mas há de se fazer mediante fraude ou simulação, que pode se dar por qualquer meio (o legislador não o predetermined), inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. E, para enquadrar-se determinado fato nos conceitos de fraude ou simulação, deve-se observar, rigorosamente, o âmbito de alcance e aplicabilidade dos institutos.

A Impugnante e a empresa o apresentaram ao Fisco sua escrituração contábil regular, mantida com a observância das disposições legais, bem como todos os aspectos contábeis e financeiros da operação engegrada entre as partes. Cabia ao Fisco apontar, com base nestes mesmos documentos, em que momento ocorreu a fraude, a simulação e o dolo dos agentes.

Não pode o Fisco, diante de casos que classifica como 'interposição fraudulenta', olvidar-se de produzir elementos probatórios conclusivos. Devem os elementos de prova não somente insinuar que tenha havido nas operações um prévio acordo doloso, mas comprovar as condutas imputadas, o que não se vê no presente processo.

Portanto, é obrigação do Fisco comprovar os fatos que embasaram o lançamento tributário, que não pode ser baseado apenas em presunções e/ou indícios, incapazes de determinar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Ocorre que, no caso em apreço, a fiscalização aduaneira não logrou infirmar a legalidade e a regularidade da operação de comércio exterior praticada pela Impugnante, calcando o Auto de Infração em meras presunções e indícios divorciados de provas das acusações fiscais, de modo que o lançamento não merece subsistir.

Com efeito, para concluir que a impugnante teria ocultado a empresa Vidrados BS Indústria e Comércio de Materiais para Cerâmica Ltda, a qual seria a encomendante das

mercadorias objeto das DI fiscalizadas, a Autoridade Fiscal amparou-se em meras ilações/conjecturas, furtando-se ao ônus da prova que lhe incumbia.

Finalmente, urge esclarecer que a inobservância do ônus da prova pela Autoridade Fiscal ganha particular relevo no caso sob análise, eis que a infração prevista no inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 (dano ao erário por ocultação do sujeito passivo) pressupõe a fraude ou simulação, eis que descartada a hipótese de interposição fraudulenta presumida prevista no § 2º do mesmo dispositivo, posto que o referido parágrafo não constou na capitulação da infração na autuação.

\* **DESPROPORCIONALIDADE E DESARRAZOABILIDADE DA PENA DE PERDIMENTO** A própria Autoridade Autuante descartou a possibilidade de supressão ou redução de tributo na operação de comércio exterior quando consignou que a suposta infração não foi realizada mediante fraude, mas tão-somente simulação.

Além dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade que devem nortear a Administração Pública em todos os seus atos, resta violado no caso em apreço também o princípio do não confisco em matéria tributária.

A restrição da aplicação da pena de perdimento da mercadoria aos casos em que houver efetivo dano ao erário decorre também da própria garantia individual fundamental do direito de propriedade, insculpida no artigo 5º, *caput* e inciso XXII, da Constituição Federal.

Em verdade, tem se verificado uma certa banalização da pena de perdimento pela fiscalização aduaneira, um verdadeiro desvio de curso na aplicação da norma, vez que, atualmente, qualquer indício de proximidade ente o importador e seus clientes no mercado interno cai na vala comum da interposição fraudulenta" ou "ocultação dos reais intervenientes da operação", com a apreensão e desapropriação das mercadorias da empresa, todas suscetíveis a interpretação.

Não é possível aplicar indiscriminadamente a legislação, sem ter em conta a sua finalidade específica, como forma de arrecadar mais, lançando-se penalidades confiscatórias em hipóteses que estão fora do campo das práticas que a legislação buscou coibir.

Desse modo, inexistindo qualquer prova de fraude, simulação e de dolo, bem como inexistindo qualquer vantagem econômica ou fiscal, o lançamento baseado na infração capitulada no art. 23, V do Decreto-Lei 1.455/76 não possui base para subsistir.

\* **DA RELEVAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO** Subsidiariamente, para o caso de os argumentos expostos nos itens anteriores não serem acolhidos, o que realmente não se espera, admitindo-se apenas por cautela, cumpre lembrar que o artigo 737 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009) prevê a relevação da pena de perdimento nos casos em que a infração não tenha resultado em falta ou insuficiência de recolhimento de tributos federais, como ocorre no caso sob análise.

Verificado no caso em apreço que não há intuito doloso, eis que a impugnante e a empresa Vidrados BS Indústria e Comércio de Materiais para Cerâmica Ltda. não auferiram qualquer espécie de vantagem tributária com a operação realizada, é plenamente cabível a relevação da pena de perdimento, aplicando-se em seu lugar a multa referida no artigo 712 do mesmo diploma.

Portanto, se a conclusão das autoridades julgadoras for pela existência de irregularidade na operação de importação realizada por meio da Declaração de Importação fiscalizada, o que se admite apenas para fins de argumentação, é medida que se impõe a relevação da pena de perdimento (e, conseqüentemente, da multa substitutiva equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria), já que não ocorreu falta ou insuficiência de recolhimento de tributos federais, bem como não houve intuito doloso, substituindo-se a penalidade aplicada pela multa correspondente a 1 % (um por cento) do valor aduaneiro da mercadoria.

\* **DA PENALIDADE ESPECÍFICA E MENOS ONEROSA** Subsidiariamente, para o caso de os argumentos expostos nos itens anteriores não serem acolhidos, o que se admite apenas a título de argumentação, deve-se destacar que o ordenamento jurídico prevê a penalidade específica a ser aplicada ao importador que realiza operação com ocultação de terceiros.

Desta feita, a penalidade aplicada à Impugnante, caso constatada a efetiva prática de infração, o que não se espera, deve ser reduzida para o patamar de 10%, porquanto com o advento da Lei 11.488/2007, esta passou a ser a norma menos onerosa para o contribuinte, amoldando-se, a situação e o pleito, à disposição contida na alínea c, do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Em se tratando de dispositivos legais que tipificam uma única conduta — "ocultação" de intervenientes do comércio exterior - fica evidenciado o conflito de normas, uma prevista no Decreto-Lei 1.455/76 (art. 23, V) e a outra na Lei 11.488/07 (art. 33), fazendo-se necessária a observância do princípio da especialidade, o qual impõe a prevalência da norma especial em detrimento da geral.

Não bastassem os argumentos baseados do princípio da penalidade menos onerosa, e na mais específica, cabe rememorar que o art. 100 do Decreto-Lei 37/66 é bastante claro ao impor nas infrações praticadas por mais de uma pessoa, a cada qual deve ser aplicada sua específica penalidade prevista na legislação. Não cabe, portanto, sob a alegação de responsabilidade solidária, penalizar o importador com a penalidade prevista para o adquirente.

Portanto, se na interposição fraudulenta (e ocultação mediante fraude ou simulação) exige-se a presença de mais de uma pessoa - uma ostensiva e outra oculta-; se a legislação prevê uma penalidade para o responsável pela operação, o sujeito que beneficiou-se ocultamento, e outra penalidade para o que facilitou a ocultação, faz-se mister aplicar o art. 100 do Decreto-Lei 37/66 e separar as pessoas e suas penalidades.

\* **DOS REQUERIMENTOS** Ante o exposto, requer o recebimento e o processamento da presente Impugnação para que seja declarado nulo o Auto de Infração pelas razões acima expostas, especialmente:

I. pela falta de correção de vício material apontado em julgamento de lançamento de penalidade sobre fatos idênticos ao dos autos, por não ter sido oportunizado à Impugnante fazer prova da regularidade da origem, disponibilidade e transferência dos recursos, bem como do vínculo com a pessoa seguinte da cadeia de circulação, procedimento assegurado na IN SRF 228/02;

pela falta de intimação do responsável solidário para a apresentação das mercadorias sujeitas à pena de perdimento, antes de ser o perdimento substituído pela multa de 100%;

por vício formal no procedimento fiscal de fiscalização, que desrespeitou forma prevista em norma legal e infralegal.

Na remota hipótese de interpretar-se que os vícios da autuação não o contaminam de absoluta nulidade, o que se admite apenas a título de argumentação, requer-se seja o mesmo julgado improcedente e desconstituído o crédito tributário, pelas inúmeras razões expostas acima, quais sejam, de forma resumida:

- I. pela regularidade da importação por conta própria;
- II. pela falta de provas de encomenda de terceiros; pelo fato de todo o auto de infração basear-se em frágeis indícios isolados;
- III. pela ausência de prova de simulação ou fraude, bem como da existência de dolo;

IV. pela ausência de dano ao Erário;

V. pela inexistência de vantagens econômicas ou fiscais em suposta ocultação, e;

VI. pela desproporcionalidade e desarrazoabilidade da pena de perdimento.

Na remota possibilidade de os argumentos de mérito não serem acolhidos, requer-se, a relevação da pena de perdimento, com a aplicação de multa limitada ao percentual de 1% (um por cento), posto que a os fatos narrados na autuação não resultaram e insuficiência de recolhimento de tributos federais. Subsidiariamente, requer-se a aplicação de pena máxima de 10% (dez por cento), prevista especificamente para o importador ostensivo.

A Impugnante requer, ainda, que lhe seja assegurada a produção de todos os meios de prova admitidos em Direito, inclusive a posterior juntada de documentos porventura não localizados dentro do prazo legal, na forma do artigo 17 do Decreto nº 70.235/1972.

A empresa Open Market foi cientificada, via eletrônica, em 5/03/2015 ( folhas 710).

É o Relatório".

A Delegacia da Receita Federal do Brasil negou provimento a impugnação apresentada pelo contribuinte, em julgamento que recebeu a seguinte ementa:

***ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II** Data do fato gerador: 07/12/2010 Dano ao Erário por infração de ocultação do verdadeiro interessado nas importações, mediante o uso de interposta pessoa.*

*Pena de perdimento das mercadorias, comutada em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.*

*O objetivo pretendido pelos interessados atentou contra a legislação do comércio exterior por ocultar o real adquirente das mercadorias estrangeiras e conseqüentemente afastá-lo de toda e qualquer obrigação cível ou penal decorrente do ingresso de tais mercadorias no país.*

*A atuação da empresa interposta em importação tem regramento próprio, devendo observar os ditames da legislação sob o risco de configuração de prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros.*

*A aplicação da pena de perdimento não deriva da sonegação de tributos, muito embora tal fato possa se constatar como efeito subsidiário, mas da burla aos controles aduaneiros, já que é o objetivo traçado pela Receita Federal do Brasil possuir controle absoluto sobre o destino de todos os bens importados por empresas nacionais.*

*Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido Conforme atesta a certidão acostada à folha 949 dos autos, considera-se intimado o contribuinte Open Market Comércio Exterior Ltda sobre o teor do acórdão proferido pela instância de origem em **19/9/2015**, ante o transcurso do prazo da disponibilização do documento na caixa postal do contribuinte Portal e-CAC (Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte).*

Interposto tempestivamente o recurso voluntário em **7/10/2015** (fl.996), os autos do processo administrativo em tela ascenderam a este Conselho.

É o relatório.

Em seu recurso voluntário a contribuinte alega, em preliminar, que a autuação padece de vício material insanável, já que existindo apenas indícios de suposta prática delitativa, deveria ter sido instaurado o procedimento especial de fiscalização definido na IN SRF n. 228/2002, para que a origem dos recursos empregados nas importações fossem analisadas e delimitadas as condutas dos agentes das operações. Não atendidos os requisitos específicos do procedimento especial de investigação, é nula a autuação.

O recorrente sustenta que a identidade das autuações (a lavrada em 2012 e a que se submete a julgamento), atrelada a ausência de correção do vício material apontado (que ocasionou a decretação de nulidade da autuação passada) ensejam a uniformização das decisões, sob pena de se ferir a confiança e segurança jurídica. Nas palavras da recorrente:

*"Julgar causas idênticas de forma desigual acarreta imensurável insegurança jurídica, desconfiança e imprevisibilidade na ordem administrativa operante, principalmente considerando que as alterações inseridas no novo auto prestaram-se tão-somente a (i) adaptar o relatório fiscal às informações atualizadas dos procedimentos fiscais de diligência e de fiscalização realizados a posteriori do lançamento anulado; (ii) para dar conta da decretação de nulidade do auto anterior, e; (iii) para justificar a discordância à anulação".*

A contribuinte requer a anulação da autuação no que se refere a incidência da multa substitutiva equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, diante do fato que a empresa Tubozan Indústria Plástica Ltda. não foi intimada a apresentar as mercadorias sujeitas à pena de perdimento.

A recorrente alega que o procedimento de fiscalização instaurado em 16/01/2015 não deveria ter sido inaugurado pelo Mandado de Procedimento Fiscal, mas sim pelo Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF), conforme determina o Decreto n. 8.303/2014 e regulamentado pela Portaria RFB n. 1.687/2014, que dispõe:

*"Art. 2º (Port. RFB 1.687/2014) Os procedimentos fiscais relativos a tributos e ao controle aduaneiro de comércio exterior administrativo pela RFB serão instaurados e executados pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, na forma do art. 7º do Decreto n. 70.235/1972, observada a emissão de:*

*I - Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização (TDPF-F), para instauração de procedimento de fiscalização;*

*II - Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Diligência (TDPF-D), para realização de diligência; e*

*III - Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal Especial (TDFP-E), para prevenção de risco de subtração de prova.*

*Art. 4º. Os procedimentos fiscais serão instaurados após sua distribuição por meio de instrumento administrativo específico*

*denominado Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF), previsto no art. 2º do Decreto n. 3.724, de 10 de janeiro de 2001".*

Quanto ao mérito, a recorrente repisa o argumento que a letra do art. 23, V do Decreto-Lei n. 1.455/1976 impõe a decretação de pena pela infração que ocorre quando o real importador (ou real adquirente) oculta-se propositalmente da fiscalização aduaneira através da facilitação de um importador ostensivo, utilizando-se de meio fraudulento ou simulação. Na hipótese dos autos não existe comprovação de dolo, sequer há provas sobre a obtenção de vantagens indevidas em razão da ocultação do real importador.

Em suas palavras:

*"77. Diante do expostos, afirmar que a interposição fraudulenta foi praticada na via efetiva ou direta, com a imputação da infração e respectiva penalidade, significa que o Fisco detém provas inequívocas da **ocultação** e do **dolo** (exigível na fraude ou simulação - elementos nucleares do tipo infracional), posto que através desta modalidade de apuração o cometimento da infração **não é presumível**.*

(...)

*82. No entanto, não é exatamente esta a realidade probatória do auto de infração recorrido, em que se verifica a adoção de fundamentos questionáveis para justificar o fim pretendido pela Autoridade Fiscal - aplicação de multa substitutiva de 100%, sem o necessário respaldo probatório".*

A Fiscalização adota a interpretação que a importação tem início no registro da Declaração de Importação. Sobre esse tema, a contribuinte se insurge, pois entende que a operação de importação é composta por várias etapas que precedem o registro, sendo a Declaração de Importação apenas o momento do lançamento do Imposto de Importação. Na opinião da recorrente, a questão temporal para a apuração da infração pela qual foi autuada é irrelevante, porque este aspecto isolado não atesta a ocultação por simulação fraudulenta. O fator apto a determinar punível a conduta da contribuinte está relacionado ao risco empresarial da operação de importação, uma vez que a norma prevista no art. 23 do Decreto Lei n. 1.455/76 presume ocorrida a infração quando não há comprovação de origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior. Daí conclui que:

*"106. Logicamente que, se não há aporte de capital na operação pelo importador ostensivo, a concretização de qualquer dos fatores de risco não lhe será prejudicial, mas sim a quem efetivamente aportou o recurso na operação".*

Sustenta que a partir da data de embarque de mercadorias adquiridas através da INCOTERM FCA, as mesmas são de propriedade do importador, que legalmente as adquiriu e sem qualquer ordem ou encomenda anterior. Investido nesta qualidade, pode, ele, exercer todos os direitos de propriedade, ainda que as mercadorias estejam em trânsito (*transit time*) e ainda não tenham sido efetivamente nacionalizadas. Por esse motivo a recorrente aduz que as provas angariadas pela Autoridade Fiscal não são suficientes para demonstrar a efetiva ocultação, pois indicam condutas compatíveis com o ordenamento jurídico e asseguradas pelo direito de propriedade.

A recorrente pondera que não há nos autos qualquer esclarecimento sobre os motivos pelos quais a empresa Tubozan Indústria Plástica Ltda. não pudesse se habilitar no SISCOMEX, motivo que esclareceria a interposição fraudulenta alegada. A ausência desses esclarecimentos torna inválida a autuação. A resposta da recorrente sobre esse tópico foi:

*"137. A empresa Tubozan Indústria Plástica Ltda não possuía habilitação no SISCOMEX pela razão única de não operar no comércio exterior, pois adquiria mercadorias de fornecedores brasileiros, o que é plenamente compatível com o ordenamento jurídico".*

E continua a prestar os seguintes esclarecimentos:

*"143. Conquanto sejam nulos os fundamentos inovadores do auto de infração, mas com o intuito de evitar a perpetração do argumento, ressaltamos que a empresa Tubozan Indústria Plástica Ltda é industrial, o que inviabiliza a alegada quebra na cadeia do IPI. O tributo incidiu na (i) entrada da importação - por equiparação industrial; (ii) na saída da Recorrente - por equiparação a industrial (mas em vias de ser extinto, ante os recentes julgados de não incidência de IPI na saída de produtos importados) e, (iii) na saída da Tubozan (se é que foi dada saída) - não por equiparação, mas por ser propriamente empresa industrial, tal como incidiria se esta figurasse como adquirente, quando se equipararia a industrial (momento em que o julgador a quo alega ter sido quebrada a cadeia)".*

A linha de argumentação subsidiária da contribuinte é pela aplicação do art. 737 do Regulamento Aduaneiro (Decreto n. 6.759/2009) que prevê a relevação da pena de perdimento nos casos em que a infração não tenha resultado em falta ou insuficiência de recolhimento dos tributos federais. Traz a conhecimento precedentes lavrados na esfera judicial que determinam, em situações análogas às dos autos, a substituição da pena de perdimento pela multa correspondente a 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria.

Requer, por fim, a cominação de penalidade específica para o importador ostensivo, nos moldes previstos no art. 33 da Lei n. 11.488/2007, cancelando-se a sanção prevista no art. 23, V, do Decreto-Lei n. 1.455/76.

Passamos a avaliar os argumentos contidos no recurso voluntário sob julgamento.

## **1. PRELIMINARES**

### **1.1. VÍCIO INSANÁVEL. PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO ESPECÍFICO - IN SRF 228/2002**

A recorrente se insurge contra a autuação fiscal sofrida, arrimada no art. 23, inciso V, parágrafo 3º do Decreto-Lei n. 1.455/1976, com a redação conferida pelo art. 59 da Lei n. 10.637.2002 e art. 73 da Lei n. 10.833/2003, os quais transcrevo:

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

*V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador*

*ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.*

*§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.*

*§ 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 n. 70.235/1972.*

A norma transcrita espelha a existência de duas presunções, que são:

a) presunção de dano ao erário, já que consta no *caput* do artigo transcrito que presume-se a existência de dano ao erário o simples fato de haver a interposição fraudulenta por meio de ocultação do real adquirente da mercadoria importada ou exportada, e;

b) a presunção da interposição fraudulenta, esta presumida quando não comprovada a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos utilizados nas operações de mercado exterior.

Portanto, para que haja dano ao erário, basta a ocultação do real adquirente, que necessariamente deve se concretizar mediante fraude ou simulação, ou então, também presumir-se-á dano ao erário a interposição fraudulenta, admitida nas hipóteses em que não se consegue comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos valores necessários para as operações<sup>1</sup>.

Na hipótese dos autos, estamos diante da imputação da prática do ilícito consistente na ocultação do real adquirente das mercadorias importadas, mediante fraude ou simulação. Para que tal presunção passe do plano da investigação e possa, acertadamente, resultar na sanção imposta ao contribuinte, é necessário que o acervo probatório - este de responsabilidade da Autoridade Fiscal Autuante - indiquem que efetivamente o real adquirente das mercadorias não seja aquele indicado nos registros próprios das operações de importação.

Esta turma de julgamentos acolhe o entendimento que a "Instrução Normativa n. 228/2002 é um procedimento investigatório para a obtenção de provas para comprovação de eventual interposição fraudulenta de pessoas"<sup>2</sup>. O referido procedimento especial de fiscalização tem por escopo constatar a eventual ocorrência de fraude nas importações, pelos indícios de incompatibilidade entre os valores transacionados e capacidade econômica do importador, com a eventual culminação da pena de perdimento, ou do lançamento da multa substitutiva de perda, nos casos de impossibilidade de localização das mercadorias ou o seu consumo.

<sup>1</sup> Neste ponto concordamos com a interpretação apresentada pelo Cons. João Carlos Cassuli Júnior, na oportunidade do julgamento do Processo Administrativo n. 10925.721819/2013-69, que resultou no Acórdão n. 3402-002.560.

<sup>2</sup> Definição contida no Acórdão n. 3302-003.506, proferido no julgamento do Processo Administrativo n. 13971.722501/2011-76, julgado por esta 2ª Turma da 3ª Câmara da 3ª Seção em 24/01/2017.

Por este motivo, me distancio da conclusão adotada pela instância de origem, que limita a importância do Procedimento Especial de Fiscalização nos seguintes contornos:

*"O procedimento especial de fiscalização escorado na Instrução Normativa n. 228/2002 não é pressuposto para uma autuação fiscal e sim um instrumento para a retenção de mercadorias ao longo do despacho aduaneiro de importação".*

Em que pese a conclusão da instância de origem ter sido adotada pela unanimidade dos julgadores, entendo que não é possível assentir com a premissa que um Procedimento de Fiscalização tenha por objetivo imediato a retenção de mercadorias, e não a busca pela verdade material dos fatos que resultaram na importação ou exportação dos produtos.

A IN SRF 228/2002, além de indicar os deveres da Autoridade Fiscal, também condiciona o acervo probatório mínimo para a efetiva condenação dos investigados. A saber:

*Art. 4º. Durante o procedimento especial de fiscalização, a empresa será intimada a comprovar as seguintes informações, no prazo de 20 (vinte) dias:*

*I - o seu efetivo funcionamento e a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias, mediante o comparecimento de sócio com poder de gerência ou diretor, acompanhado da pessoa responsável pelas transações internacionais e comerciais; e*

*II - a origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos necessários à prática das operações.*

*§ 1º Os elementos de prova deverão ser apresentados à unidade da SRF de fiscalização aduaneira com jurisdição sobre o domicílio fiscal do estabelecimento matriz da empresa.*

*(...)*

*Parágrafo único. Para fins de comprovar a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias, as pessoas que comparecerem à SRF deverão demonstrar, ainda, que possuem conhecimento dos detalhes das operações em curso e poder decisório para sua realização, bem assim relacionar os nomes das pessoas de contato junto aos fornecedores estrangeiros, indicando os respectivos números de telefone, fax ou endereço eletrônico.*

*Art. 6º - Para efeito de cumprimento do disposto no inciso II do caput do art. 4º, além dos registros e demonstrações contábeis, poderão ser apresentados, dentre outros, elementos de prova de:*

*I - integralização do capital social;*

*II - transmissão de propriedade de bens e direitos que lhe pertenciam e do recebimento do correspondente preço;*

*III - financiamento de terceiros, por meio de instrumento de contrato de financiamento ou empréstimo, contendo:*

- a) identificação dos participantes da operação: devedor, fornecedor, financiador, garantidor e assemelhados;*
- b) descrição das condições de financiamento: prazo de pagamento do principal, juros e encargos, margem adicional, valor de garantia, respectivos valores-base para cálculo, e parcelas não financiadas e;*
- c) forma de prestação e identificação dos bens oferecidos em garantia.*

Da leitura dos artigos e incisos, percebe-se que a intenção do criador da Instrução Normativa n. 228/2002 é garantir a constitucionalidade de um procedimento de fiscalização, tendo em vista os preceitos constitucionais da ampla defesa e a indispensável conclusão que só se pode apenar alguém mediante a existência de provas da prática do ilícito punível.

E essa interpretação é reforçada pela recente edição da IN 1.678/2016, que atesta que o objetivo da IN 228/2002 é fiscalizar operações de comércio exterior que apresente indícios de interposição fraudulenta, pela incompatibilidade dos volumes transacionados com a capacidade financeira e econômica dos agentes. A instrução normativa de 2016 determina que a autuação deve ser calcada em motivação específica - portanto, amparada por provas - e não permite mais a motivação genérica admitida na instrução de 2002.

São observações que faço sobre o que até agora foi exposto:

(i) a IN SRF 228/2002 regulamenta a metodologia específica a ser observada pela Autoridade Fiscal na investigação de ocorrência de interposição fraudulenta de pessoas nas operações de comércio exterior;

(ii) nesta norma também estão indicadas as provas indispensáveis para a eventual condenação da contribuinte, e que;

(iii) a contribuinte foi autuada pela prática de interposição fraudulenta, porém sem ter sido submetida ao Procedimento Especial de Fiscalização.

Entendo que tal condenação não deve prevalecer, diante da ausência das provas indicadas como essenciais pela IN SRF 228/2002. Essa falha da Autoridade Fiscal leva a indissociável conclusão que há perecimento ao direito a ampla defesa (inciso LV, do artigo 5<sup>a</sup> da Constituição Federal de 1988), bem como afastou-se do primado da seara administrativa que é a busca pela verdade material.

Existem outras questões relacionadas ao procedimento de fiscalização realizado pela Autoridade Fiscal que serão abordadas no mérito da contenda.

## **1.2. VÍCIO PROCEDIMENTAL. FISCALIZAÇÃO INSTAURADA POR MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL E NÃO TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL. DECRETO N. 8.303/2014. PORTARIA RFB N. 1.687/2014.**

Em que pese a lógica perfilhada pela contribuinte que ensejou a conclusão acima, entendo que não merece destaque.

Isso porque a lavratura sob julgamento não foi resultado do Procedimento Especial de Fiscalização, como já tratado no tópico anterior.

E a utilização indispensável do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização (TDPF-F) de que trata a Portaria RFB n. 1.687/2014, é previsto no art. 3º da IN SRF 228/2002.

Assim, por não ter sido adotado o procedimento previsto na IN SRF 228/2002, não é possível exigir-se a utilização de um instrumento próprio daquela forma de investigação.

### **1.3. INEXISTÊNCIA DE INTIMAÇÃO VÁLIDA PARA APLICAR A MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO.**

A instância de origem considerou que:

*"A adequada interpretação do § 3º do artigo 23 do Decreto Lei n. 1.455/1976 deve ser aquela que preste efetividade à norma: intimar o importador/exportador para que o apresente, ou pelo menos que indique a localização do bem apenado com o perdimento, já que é quem tem ou teve sua posse, além de ser responsável direto ou indireto pela irregularidade na operações de comércio exterior".*

Há, nos autos, o Termo de Intimação n. 005/2012 (fls. 499/500), endereçado a Open Market Comércio Exterior, para que esta apresente em 20 dias (i) as mercadorias importadas através das Declarações de Importação contidas na tabela lá reproduzida, ou: (ii) na impossibilidade de entrega destas mercadorias, por qualquer motivo, que apresente declaração por escrito dos motivos que justifiquem esta falta.

Em resposta (fls. 501) a ora recorrente esclarece que não é possível entregar as mercadorias, porque já haviam sido vendidas no mercado interno. Tal resposta é um resultado lógico de toda defesa promovida pela contribuinte: que importou os produtos e, assim que esses foram desembaraçados, os vendeu para a contribuinte Tubozan Indústria Plástica Ltda e, por esse motivo, não detém mais a posse dos produtos importados.

E, seguindo esta linha de raciocínio, entendo que o procedimento de desembaraço aduaneiro é uma etapa do controle aduaneiro, que resulta na nacionalização do produto, sendo possível a venda desses produtos ainda dentro do recinto alfandegário. Com bem colocado pelo Cons. Cassuli;

*"A partir do desembaraço a mercadoria, que já é do importador, passa a ser nacionalizada e pode ser entregue ao seu dono, que passa a ter também a sua posse direta e a respectiva propriedade, que se operou pela tradição da coisa adquirida"<sup>3</sup>.*

Assim, não há como se exigir que a importadora - Open Market - pudesse apresentar as mercadorias por ela importadas mas entregue a quem as adquiriu no mercado interno. Se tal conclusão pudesse ser admitida, chegar-se-ia a inevitável "exigência do impossível", já que a recorrente não detém a posse dos objetos desde o momento em que as vendeu.

A inexistência de intimação destinada a Tubozan Indústria Plástica Ltda. macula a autuação fiscal porque, apesar de presumir que esta é a real encomendante dos produtos importados, o Fiscal não a intima para apresentar as mercadorias, o que impossibilita a apresentação das mesmas e defesa da contribuinte contra a sanção a que foi apenada.

<sup>3</sup> Acórdão n. 3402-002.560, já citado.

Entendo, por esse motivo, que é de rigor o cancelamento da multa equivalente ao valor aduaneiro, prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455/1976.

**\* SOBRE A AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO A VIDRADOS BS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MATERIAIS PARA CERÂMICA LTDA.**

Da leitura das folhas 947/948 dos autos eletrônicos constata-se que somente a contribuinte Open Market Comércio Exterior Ltda. foi intimada sobre o teor do acórdão proferido no julgamento da impugnação apresentada.

Compulsando os autos do processo, percebe-se que a contribuinte Vidrados BS Indústria e Comércio de Materiais para Cerâmica Ltda, apesar de ter sido apontada pela autoridade fiscal como responsável solidária pela prática de interposição fraudulenta presumida, não foi intimada sobre o teor do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamentos em São Paulo.

Considerando que a falta de intimação sobre a decisão tomada pela instância de origem acarreta dano significativo para a defesa da responsável solidária, bem como resulta em evidente cerceamento ao direito de defesa (preconizado nos incisos LV, art. 5º da Constituição Federal), entendo que este julgamento deve ser convertido em diligência para que os autos sejam devolvidos para a instância de origem, e que lá seja emitida a competente intimação, de modo a sanar a nulidade constatada.

*(assinatura digital)*

Lenisa Rodrigues Prado - Relatora

**Voto Vencedor**

Conselheiro Walker Araújo - Redator designado.

Em que pese as razões arroladas pela ilustre Relatora, peço licença para divergir quanto a necessidade de instauração do procedimento da IN 228/2002 (item 1.1). Isto porque, o escopo da IN 228 é o combate à interposição fraudulenta antes do desembaraço ou da entrega da mercadoria, devendo ser prestada garantia ou retida a mercadoria, nos termos do artigo 7º da IN.

Deste modo, o procedimento especial não é pressuposto de fiscalização em revisão aduaneira, mas sim antes da entrega da mercadoria importada ao destinatário. Essa matéria já foi objeto de análise nos autos do processo 13971.722501/2011-76 (acórdão 3302-003.506), cuja ementa segue abaixo:

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2006, 2007 DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA PARCIAL. PENALIDADES. Verifica-se que o art. 753, do Decreto nº 6.759/2009, prevê o prazo de cinco anos a contar da data da ocorrência da infração para impor penalidade.*

**PROCEDIMENTO ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. IN SRF 228/2002. AUSÊNCIA DE NECESSIDADE. Quando todas as provas já estão presentes para a elaboração do auto de infração, não há necessidade do procedimento especial.**

*Assunto: Normas de Administração Tributária Ano-calendário: 2006, 2007 INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS. Quando há envio de depósitos para fechamentos de câmbio, e-mails e outras provas robustas, fica configurada a interposição fraudulenta de terceiros nas operações de importação.*

*SUBFATURAMENTO/ SUPERFATURAMENTO. O subfaturamento e o superfaturamento ocorre quando os preços declarados nas faturas comerciais não consubstanciam a realidade, sendo que elas passaram por falsificações e há provas, nesse sentido, como a existência de carimbos de fornecedores, e-mails, notas de débito e de crédito.*

*MULTA PROPORCIONAL AGRAVADA. DOLO. EXISTÊNCIA. O dolo de sonegação fica configurado quando expressamente provado por uma série de provas cabais.*

*Assunto: Imposto sobre a Importação - II Ano-calendário: 2006, 2007 MULTA REGULAMENTAR DO IPI. VALOR COMERCIAL DA MERCADORIA. AFASTAMENTO. Afasta-se a multa regulamentar do IPI, equivalente ao valor comercial da mercadoria, quando houver no Regulamento Aduaneiro - Decreto 6.759/09- multa com tipificação mais específica. No caso concreto, é o dispositivo que prevê a multa contida no § 1º, do inciso XXII, do artigo 689 do Regulamento, tipificada como infração por dano ao erário, por interposição fraudulenta. No mais, adoto como fundamento as razões já explicitadas no acórdão recorrido (vide abaixo), no sentido de que "o procedimento especial de fiscalização escorado na Instrução Normativa nº 228/02 **não é pressuposto** para uma autuação fiscal e sim um instrumento para a **retenção de mercadorias ao longo do despacho aduaneiro de importação**":*

*Para o adequado deslinde da questão colocada, é propício uma outra explanação sobre o conceito do procedimento especial de fiscalização normatizado pela IN SRF nº 228/02 e os seus efeitos.*

*Como visto, o objeto de investigação do procedimento especial de fiscalização é a empresa - e as operações de comércio exterior por ela realizadas - que revelar indícios de incompatibilidade entre os volumes por ela transacionados no comércio exterior e a sua capacidade econômico-financeira.*

*Destarte, se a fiscalização aduaneira detecta indícios de incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira da empresa importadora ou outros indícios ou incongruências, o procedimento a ser instaurado é o procedimento especial de fiscalização, implicando na **retenção de todos os despachos aduaneiros de importação efetuados pela empresa.***

*O início do procedimento especial de fiscalização então é registrado no Sistema de Rastreamento de Atuação de Intervenientes Aduaneiros- **RADAR para que todas as unidades aduaneiras tenham ciência disso e procedam com a retenção de todo e qualquer desembaraço aduaneiro da empresa a partir desse registro**, condicionando o desembaraço ou a entrega das mercadorias na importação à prestação de garantia, até a conclusão do procedimento especial.*

*Cabe destacar que, no que tange à aplicação do procedimento especial de fiscalização (IN SRF nº 228/02), o foco da fiscalização é a prevenção quanto à possível ocorrência de ocultação dolosa do sujeito passivo oculto responsável pela importação. Para tanto, as repartições aduaneiras poderão determinar a submissão da empresa importadora a esse procedimento, em face de premissas claramente definidas, tais como:*

- Cessar imediatamente a atuação das pessoas jurídicas que se utilizam dessa prática irregular, de modo a impedir que os bens, direitos, ou valores oriundos da prática dos crimes relacionados à lavagem de dinheiro venham a se tornar lícitos, por meio de operações de comércio exterior. Esse procedimento possibilitará a reunião dos demais elementos de prova com maior profundidade em momento posterior (inclusive, pela Polícia Federal) ao serem tratados sob o enfoque penal; e - Como não é possível definir o universo dos delitos encobertos pela ação de interpostas pessoas, pune-se o meio de execução (paralisação da operação de importação e empresa), sempre no intuito de atingir o maior número possível de infratores, conforme o fundamento descrito no item acima.

**Esse é o escopo do procedimento especial de fiscalização.** Um instrumento legal à disposição da fiscalização aduaneira para repressão de operações de importação oriundas da prática de interposição fraudulenta de terceiros.

As intimações à empresa importadora feitas no âmbito do procedimento especial de fiscalização tem por objetivo confirmar ou não às suspeitas da fiscalização aduaneira quanto a existência de prática de interposição fraudulenta de terceiros que tem o dever de combater.

Entendendo que essas irregularidades são presentes, por força do artigo 11 da IN SRF nº 228/02, será proposta a pena de perdimento:

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

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

II - interposição fraudulenta, nos termos do § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a redação dada pela Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, em decorrência da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, inclusive na hipótese do art. 10.

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

A incidência da pena de perdimento e posterior substituição pela incidência da multa equivalente ao valor aduaneiro não está atrelada ao prazo do procedimento especial de fiscalização. Pelo contrário, **só ocorrem após sua conclusão**, a luz do artigo 11 da IN SRF nº 228/02.

Proposta a pena de perdimento e a sua consequente substituição pela multa equivalente ao valor aduaneiro, na forma do §3º, do artigo 23, do Decreto Lei nº 1.455/76 – procedimento que será explanado alhures -, a exigência do crédito tributário seguirá o rito do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011 ( que substituiu o Decreto n.º 70.235/72).

Essa explicação foi necessária para evidenciar também que o prazo estabelecido no artigo 9º da IN SRF nº 228/02 – noventa dias – diz respeito à conclusão do procedimento especial de fiscalização, e não ao rito da propositura da pena de perdimento em decorrência de determinação expressa do artigo 11 da IN SRF nº 228/02.

---

*Assim, a ação da fiscalização aduaneira responsável pela aplicação do procedimento especial de fiscalização (IN SRF nº 228/02) tem por fulcro a **retenção de despacho aduaneiro de importação** sob suspeita de prática de interposição fraudulenta de terceiros. Caso as suspeitas da fiscalização se confirmem, a Instrução Normativa nº 228/02 disciplina o modo de agir com vistas à aplicação da pena de perdimento, conforme o artigo 11 acima transcrito. Por conseguinte, o procedimento especial de fiscalização esboçado na Instrução Normativa nº 228/02 **não é pressuposto** para uma autuação fiscal e sim um instrumento para a **retenção de mercadorias ao longo do despacho aduaneiro de importação**.*

*Atrair a presente ação fiscal – que por si só já trouxe elementos próprios para a lavratura do Auto de Infração – à realização da Instrução Normativa nº 228/02 é desconhecer o real propósito desse instituto.*

Por tais motivos, nega-se a preliminar suscitada no tópico "1.1" .

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Walker Araujo - Redator designado.