



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

Processo n° 10983.720672/2013-03
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-005.130 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2018
Matéria IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II
Recorrente RUELL IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 10/11/2010, 10/01/2011, 26/04/2011, 14/07/2011, 03/08/2011, 06/09/2011

OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. PENA DE PERDIMENTO. AUSÊNCIA DE PROVAS

Deve ser cancelada a pena de perdimento, convertida em multa pecuniária (inciso V do *caput* e §§ 1º e 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76), quando não há provas nos autos de que as operações teriam sido cursadas a conta e ordem ou por encomenda, com conseqüente ocultação do real adquirente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Liziane Angelotti Meira e Antônio Carlos da Costa Cavalcanti Filho. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcelo Costa Marques D'Oliveira.

(assinado digitalmente)
Winderley Morais Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)
Liziane Angelotti Meira - Relatora

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Redator do Voto Vencedor

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Salvador Candido Brandão Junior, Ari Vendramini, Semiramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Morais Pereira.

Relatório

Visando à elucidação do caso e a economia processual adoto e cito o relatório do constante do Acórdão nº 1655.769 - 11ª Turma da DRJ/SP1 (fls. 477/496):

Trata o presente processo de Auto de Infração lavrado em 20/05/2013, pela prática da interposição fraudulenta de terceiros na importação.

O Mandado de Procedimento Fiscal nº 09.2.52.0020130002669 teve por objetivo proceder a auditoria das importações realizadas por conta própria no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2011, especificamente aquelas amparadas pelas declarações de importação de nº 10/19939437, 11/00491629, 11/07459240, 11/13019931, 11/14442986 e 11/16814414.

Segundo a fiscalização, a empresa RUELL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, doravante denominada RUELL, atuava como importador interposto sendo uma delas a empresa RM REVESTIMENTOS MONOLÍTICOS LTDA, doravante denominada RM REVESTIMENTOS, CNPJ nº 07.446.039/000186, real adquirente das mercadorias importadas objeto das DIS acima listadas. Tal conclusão foi baseada nas informações constantes nas Declarações de Importação, nos conhecimentos rodoviários de carga ou sua ausência, nas notas fiscais de entrada e de saídas das mercadorias importadas, nos livros e demonstrações contábeis da fiscalizada, nas informações prestadas por esta última, nas bases de dados da SRF e em outros elementos de convencimento obtidos durante os trabalhos.

Constatou-se que as mercadorias importadas ao amparo das DIS objeto da fiscalização haviam sido destinadas em sua totalidade para duas empresas, sendo uma delas a RM REVESTIMENTOS. Como resultado, foi aplicada a pena de perdimento das mercadorias importadas nos termos do art. 23, V, § 1º do Decreto-lei nº 1.455/76 (art. 618, XXII, § 1º do Regulamento Aduaneiro de 2002). Tendo em vista o consumo dos bens importados, o perdimento foi convertido em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias nos termos do § 3º do mesmo art. 23. (§ 1º do art. 618 do RA de 2002). O valor da multa é de R\$ 558.217,09 (quinhentos e cinquenta e oito mil duzentos e dezessete reais e nove centavos).

A empresa RM REVESTIMENTOS MONOLÍTICOS LTDA foi autuada como responsável solidária pelos créditos lançados, fl. 249.

Apenas a título de informação, a outra empresa real adquirente das mercadorias importadas pela RUELL é a empresa MIAKI SERVIÇOS E COMERCIO LTDA, CNPJ nº 73.009.425/000135, sendo o Auto de Infração objeto do processo nº 10983.720669/201381

Tendo em vista os fatos narrados, foi lavrada Representação Fiscal para Fins Penais formalizada pelo processo administrativo nº 10983720673/201340

Cientes do Auto de Infração, fls. 292, a empresa RUEL em 29/05/13 e fls.293 a empresa RM REVESTIMENTOS, em 03/06/2013, as interessadas apresentaram suas devidas impugnações.

A empresa RUEL através de seu representante alegou:

- a exigência fiscal mostra-se totalmente indevida e ilegal. À medida que as operações de importação foram realizadas de forma lícita e regular, bem como ausentes os pressupostos caracterizadores da interposição fraudulenta;
- a multa aplicada somente pode ser cominada quando a mercadoria, estando sujeita à pena de perdimento, não for localizada ou tenha sido consumida. (Cita Acórdãos do CARF);
- no curso do procedimento fiscal, a Fiscalização intimou as empresas adquirentes para prestar informações, contudo, em nenhum momento, sequer indagou sobre a localização ou consumo das mercadorias;
- a intimação da empresa Miaki Serviços e Comércio Ltda, como se depreende do processo administrativo fiscal nº 10983720.669/201381, não foi realizada em razão da devolução da correspondência pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos com a anotação de que a empresa havia mudado de endereço;
- caberia ao Agente Fiscal uma nova tentativa, nos termos do art. 23, § 1º, do Decreto nº 70.235/1973;
- a referida empresa, por outro lado, não estava em local incerto ou ignorado. Tanto é assim que foi intimada da lavratura do Auto de Infração no novo endereço;
- conforme consta do Relatório (fl. 278), simplesmente presumiu-se que as mercadorias já teriam sido comercializadas, o que inviabiliza juridicamente a cominação da penalidade substitutiva;
- impõe-se, assim, a anulação do auto de infração;

- as mercadorias foram regulamente revendidas às empresas Miaki Serviços e Comércio Ltda e RM Revestimentos Monolíticos Ltda;

- os indícios apontados pela Fiscalização não são idôneos nem tampouco suficientes para se concluir pela caracterização da interposição fraudulenta no caso concreto, uma vez que: (i) não é adequado afirmar que, de toda importação direta, decorrem “vendas pulverizadas no mercado interno”. A venda pode ocorrer no varejo ou no atacado; (ii) A armazenagem dos produtos importados foi realizada no Município de Itajaí, nos depósitos das empresas Multilog S.A. e Poly Terminais Portuários S.A., que são alfandegadas pela Receita Federal e prestam tais serviços, conforme notas fiscais de prestação de serviços (anexos); (iii) as mercadorias foram contabilizadas no estoque. Tanto é assim que foram emitidas notas fiscais de entrada e de saída; (iv) as datas das notas (de entrada e de saída) e os números sequenciais justificam-se porque a venda ocorreu no atacado, logo após o ingresso no território nacional; (v) A habilitação das empresas adquirentes no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex) não é exigida para a compra de bens no mercado interno;

- em relação ao “fator tempo” das operações, objeto do item 4.2 Do “Relatório de Procedimento Fiscal”, cumpre destacar que, entre a data de embarque em Hamburgo até a nacionalização, houve o decurso de 30 a 69 dias (vide fls. 307 – impugnação);

- segundo a Jurisprudência do CARF, “a existência de meros indícios não é suficiente para concluir pela interposição fraudulenta” (Cita Acórdão);

- a Fiscalização não demonstrou ter ocorrido o uso de recursos de terceiros na operação de importação; sequer foi aventado ou mencionado na fundamentação do ato administrativo. Nada se disse acerca da capacidade financeira da Impugnante para realizar as operações de importação;

- essa omissão no Relatório, foi um silêncio eloqüente para evitar fazer referência ao fato de que, na época, a Impugnante estava habilitada no Siscomex, na modalidade ordinária, para realizar operações de comércio exterior com cobertura cambial, em cada período consecutivo de seis meses até o limite de US\$ 11.800.000,00 (doc. 04);

- no curso da fiscalização foram apresentadas provas documentais de que todas as despesas com o SISCOMEX, com os tributos incidentes na importação e fechamento de câmbio foram pagas e debitadas diretamente em conta correntes de titularidade da Impugnante, consoante extratos dos protocolos das DIs e contratos de câmbio anexados aos autos, resumidos nas tabelas de (fls. 310 ss);

- de acordo com a 6ª alteração do contrato social de fls. 8393, a empresa “Neobrasil Com. Exterior Ltda”, teve sua razão social

alterada para “Ruell Import. Export. Ltda.” Trata-se, portanto, da mesma pessoa jurídica;

- a margem de lucro adotada evidencia que o importador não atuou como prestador de serviço (remunerado com simples comissão). Mas que, ao contrário do que entendeu a Fiscalização, realizou uma operação em seu próprio interesse econômico, auferindo margem de lucro compatível com uma importação própria, real e efetiva;

- a prova cabal nesse sentido decorre do confronto entre as notas fiscais de entrada e saída (fls. 187212) que denotam a prática de margem de lucro da revenda no mercado interno de 30% (trinta por cento) a 80% (oitenta por cento);

- houve um excesso na interpretação dos fatos. Não houve emprego de recursos de terceiros e as operações foram absolutamente compatíveis com a capacidade financeira da importadora;

- caso se entenda pela ocorrência da infração (apenas para efeitos de argumentação), deve-se ter presente que , com o advento da Lei nº 11.488/2007, a multa de 100% do valor aduaneiro deixou de ser aplicável ao importador ostensivo;

- a Impugnante, por meio do processo administrativo fiscal nº 10.983.720539/201349, já foi penalizada com a multa do art. 33 da Lei nº 11.488/2007; Logo, diante da impossibilidade de aplicação concomitante das penalidades, impõe-se o afastamento da multa de 100% do valor aduaneiro, (Cita Acórdãos);

Por sua vez a empresa RM REVESTIMENTOS apresentou a impugnação de 389 e seguintes alegando:

- para presumir a interposição fraudulenta de pessoas, a Autoridade Fiscal deveria ter demonstrado que as operações de importações fiscalizadas foram realizadas mediante utilização de recursos da Impugnante, conforme se depreende da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Cita Acórdãos);

- a Impugnante não realizou importações de mercadorias por "conta e ordem", pois, conforme demonstrado, tal fato somente seria presumido mediante comprovação da utilização dos seus recursos nas operações;

- os elementos coletados pela Fiscalização revelam presunções simples, que não se apresentam suficientemente robustas e sérias para provar a infração, razão pela qual se impõe a declaração de nulidade da penalidade aplicada;

- não foi demonstrada a ocorrência do dano ao erário no procedimento fiscal, como prevê o art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976;

- não havendo indício de má-fé ou de lucro a ser obtido com a suposta infração, a pena de perdimento revela-se totalmente desarrazoada;
- a compra das mercadorias no mercado interno, conforme cópia das notas fiscais em anexo (doc. 03), foi amparada por documentos idôneos, emitidas por pessoa jurídica regularmente estabelecida, razão pela qual, não pode ser responsabilizada por eventual irregularidade no processo de importação.
- a pena de perda de mercadoria de procedência estrangeira, nos termos do art. 87, II, da Lei nº 4.502/1964, somente é cabível quando não estiverem acompanhadas da nota fiscal;
- requer-se o afastamento da exigência fiscal, porquanto não restou demonstrado pela fiscalização que a Impugnante realizou importações por "conta e ordem" ou, ainda, que tenha concorrido com a prática da infração ou dela se beneficiado;
- requer o cancelamento da exigência fiscal.

A DRJ considerou improcedente a impugnação com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Data do fato gerador: 10/11/2010, 10/01/2011, 26/04/2011, 14/07/2011, 03/08/2011, 06/09/2011

CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA.

Ocultado o real adquirente, mediante prestação de informação falsa nas DI, segundo a qual o importador seria o "adquirente" das mercadorias importadas, acolhe-se a infração imputada (DL 1.455/1976, artigo 23, V).

O artigo 33 da Lei 11.488/2007 não produz qualquer reflexo sobre a imposição da pena de perdimento ou multa substitutiva à hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação (acórdão CARF nº 310200.662, de 24/5/2010).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

São apresentados dois Recursos Voluntários, o primeiro da Ruell Importação e Exportação Ltda. e o segundo da RM Revestimentos Monolíticos Ltda.

A Ruell Importação e Exportação Ltda apresentou recurso organizado nos seguintes itens, que são devidamente analisados no voto deste acórdão.

II.1 Da ausência de demonstração de impossibilidade da aplicação da pena de perdimento

II.2 Da fragilidade dos indícios apontados pela Fiscalização

II.3 Da ausência dos pressupostos de caracterização da infração

II.4 Do princípio do ne bis in idem

A RM Revestimentos Monolíticos Ltda apresentou recurso voluntário tempestivo, com os itens abaixo, que também são devidamente analisados no voto deste acórdão.

II.1 Da não ocorrência da infração

II.2 Da ausência de dano ao erário

II.3 Da ausência da responsabilidade pela infração

Na análise do Recurso Voluntário pela 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, decidiu-se, por unanimidade de votos, por meio da Resolução nº 3301-000.270 (fls. 590/594), converter o julgamento da lide em diligência. A determinação foi no sentido de que fosse estabelecida a conexão com o processo no. nº 10983.720669/2013-81 e determinado o julgamento conjunto.

Os processos nº 10983.720669/2013-81, 10983.720672/2013-03 e 10983.720539/2013-49 serão julgados conjuntamente na mesma sessão desta turma do CARF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Liziane Angelotti Meira

Os recursos voluntários são tempestivos e atendem aos demais pressupostos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

Do Recurso Voluntário apresentado pela Ruell Importação e Exportação Ltda

Nos próximos parágrafos haverá análise de cada um dos pontos levantados neste Recurso Voluntário.

II.1 Da ausência de demonstração de impossibilidade da aplicação da pena de perdimento

Segundo a Recorrente, o Fisco deveria demonstrar a impossibilidade de aplicação da pena de perdimento, para somente então aplicar a multa equivalente ao valor aduaneiro. Cita o art. 23 da Lei no. 10.833/2003 e o artigo 689 do Regulamento Aduaneiro.

Anote-se que o Fisco não precisa esgotar todas as possibilidades existentes de encontrar a mercadoria. Isso não está previsto na lei e inviabilizaria a atuação fiscal. Na verdade, o Fisco deve verificar que as mercadorias não estão com a contribuinte ou que foram revendidas ou consumidas. No presente caso, a própria Recorrente, em sua primeira resposta à

intimação (fls. 4/8), informou que as mercadorias não foram registradas no Livro Registro Inventário, haja vista que não ingressaram no estoque. Portanto, não cabe à própria recorrente afirmar que o Fisco deveria ter envidado esforços para verificar que a mercadoria teria sido revendida ou consumida se ela mesma informou que não mais as tinha em mão.

A própria contribuinte, que no item II.2 do seu Recurso Voluntário afirmou se tratarem de "importações diretas de mercadorias oriundas da Alemanha" com o "objetivo de comercialização", mas informou que tais mercadorias não foram registradas no seu livro contábil porque não ingressaram no estoque. Naturalmente, em relação à Recorrente, a Fiscalização tem elementos suficientes para concluir que se trata de mercadorias revendida ou consumida, conforme exige a legislação.

II.2 Da fragilidade dos indícios apontados pela Fiscalização

A Recorrente asseverou que importações diretas de mercadorias oriundas da Alemanha" com o "objetivo de comercialização" e que a Fiscalização considerou haver interposição fraudulenta com base nos seguintes elementos:

- (i) Todas as mercadorias importadas com amparo nas Declarações de Importações fiscalizadas foram vendidas para as empresas Miaki Serviços e Comércio Ltda. e RM Revestimentos Monolíticos Ltda., quando, segundo Relatório de Procedimento Fiscal (fl. 275), na importação direta, deveriam ter ocorrido ***vendas pulverizadas no mercado interno;***

- (ii) Não houve transporte da mercadoria do recinto alfandegado até o estabelecimento da ora Recorrente para prévio armazenamento;

- (iii) As instalações da empresa Recorrente (salas em prédios comerciais) não teriam capacidade para armazenamento das mercadorias importadas;
 - (iv) Não houve ingresso das mercadorias no estoque da empresa;
 - (v) As datas de entrada e saída eram iguais para uma mesma Declaração de Importação, bem como os números das notas eram imediatamente sequenciais;
 - (vi) Falta de habilitação das empresas adquirentes das mercadorias importadas para operar no comércio exterior.
-
- (iv) As datas das notas (de entrada e de saída) e os números sequenciais justificam-se porque a venda ocorreu no atacado, logo após o ingresso no território nacional;
 - (v) A habilitação das empresas adquirentes no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex) não é exigida para a compra de bens no mercado interno.

Assevera a Recorrente que, em relação ao tempo, afirma que entre a data de embarque em Hamburgo e a nacionalização se passaram de 30 a 60 dias e defende que os incícios considerados pela fiscalização para caracterização da interposição fraudulenta.

Cumpre, por sua vez, retomar alguns fundamentos constantes da decisão recorrida:

A fiscalização intimou a RUELL através do Termo de Início nº 011201 (Termo de Início 0112) a apresentar em 20 (vinte) dias: a documentação de constituição da empresa, cópia dos documentos de identificação das pessoas com poderes para assinar por ela,

comprovantes de integralização do capital social, cópias dos extratos e documentos instrutivos das Declarações de Importação nº 10/19939437, 11/00491629, 11/07459240, 11/13019931, 11/14442986 e 11/16814414, cópias das notas fiscais de entrada e saída, conhecimentos de transporte tanto da operação de entrada quanto por ocasião da venda, cópia do livro Diário e de Registro de Entradas e Saídas de Mercadorias com o respectivo registro das entradas/saídas e Inventário, comprovante de pagamento das importações e cópia do extrato bancário comprovando o recebimento pelas vendas das mercadorias importadas. Também foram solicitados: declaração assinada pelos sócios informando a forma de processamento das importações, responsáveis pelas tratativas comerciais em nome da empresa, informações do fechamento de câmbio e preenchimento de uma tabela informativa a respeito dos pagamentos relativos às Declarações de Importação.

Das notas fiscais de saída apresentadas (**Notas e Fretes**), constatou-se que as mercadorias importadas ao amparo das DIs objeto da fiscalização haviam sido vendidas em sua totalidade para duas empresas, sendo uma delas a **RM Revestimentos Monolíticos Ltda.**

A fiscalização intimou, em 11/05/2012, a interessada RM Revestimentos através do Termo de Início de Ação Fiscal e Intimação nº 051202 (**Termo de Início 051202**) a apresentar em 20 (vinte) dias: declaração informando a existência de contrato de fornecimento ou de qualquer outra espécie com a Ruell e também cópia de todos os pedidos de Verniz marca 'Silikal' efetuados à mesma empresa no período de setembro de 2010 a novembro de 2011.

Em 21/05/2012 (**Resposta 0512**) veio a empresa informar que adquiriu o referido produto naquele período da Ruell através de pedidos verbais, não possuindo qualquer contrato de fornecimento ou de qualquer outra espécie com a referida.

A fiscalização, diante dos fatos apurados, concluiu que a empresa RUELL importou mercadorias por conta e ordem da empresa RM Revestimentos, sem indicar esta operação à Receita Federal, ocultando o real adquirente, agindo como interposta pessoa.

Entendeu, o fisco, que houve simulação na operação. Através da TABELA 4, fl. 271 a fiscalização compilou as informações fornecidas pela interessada:

As fls. 271 descreve a fiscalização:

TABELA 4 – DIs e documentos de entrada/saída RM.

DI	Data Desemb.	Conhec. Transp. Recinto Empresa	NF Entrada		Livros		NF Saída			Transporte Empresa - Cliente				Livro de Saídas
			Nº	Emissão	Entradas	Inventário	Nº	Emissão	Dest.	Transp.	Conhec.	Coletm	Entrega	
10/1993943-7	10/11/10	Não entregue	314	11/11/10	11/11/10	Sem registro	315	11/11/10	*	*	*	*	*	11/11/10
							316	11/11/10	RM	Italog	12772	Fpolis	S. B. Campo	11/11/10
11/0049162-9	10/01/11	Não entregue	470	14/01/11	14/01/11	Sem registro	471	14/01/11	*	*	*	*	*	14/01/11
							472	14/01/11	RM	Italog	13947	Fpolis	S. B. Campo	14/01/11
11/0745924-0	26/04/11	Não entregue	609	05/05/11	05/05/11	Sem registro	610	05/05/11	*	*	Não entregue			05/05/11
							611	05/05/11	RM	ITJ	Não entregue			05/05/11
11/1301993-1	14/07/11	Não entregue	727	15/07/11	15/07/11	Sem registro	728	15/07/11	RM	TI	02020	Fpolis	S. B. Campo	15/07/11
							729	15/07/11	*	*	*	*	*	15/07/11
11/1444298-6	04/08/11	Não entregue	761	05/08/11	05/08/11	Sem registro	762	05/08/11	RM	TI	001991	Fpolis	S. B. Campo	05/08/11
							763	05/08/11	*	*	*	*	*	05/08/11
11/1681441-4	06/09/11	Não entregue	830	13/09/11	13/09/11	Sem registro	833	13/09/11	RM	ITJ	Não identifica	Não consta	Não consta	13/09/11
							834	13/09/11	*	*	Não identifica	Não consta	Não consta	13/09/11

* Vendas/saídas para terceiros.

“Destas Tabelas 4 surgem algumas informações bastante significativas:

a) Da coluna “Conhec. Transp. Recinto Empresa”: Para nenhuma das DIs fiscalizadas o contribuinte apresentou o conhecimento de carga da operação de transporte das mercadorias desde o recinto alfandegado até suas instalações. Como todas elas foram desembarçadas em recintos alfandegados da cidade de Itajaí SC (**Doctos. DI**), onde a fiscalizada não possui instalações, obrigatoriamente deveria haver o transporte até um de seus endereços para a devida entrada e armazenagem. Considerando que, como veremos no item ‘b’ abaixo, a fiscalizada possui endereços em Florianópolis e Brasília, causa bastante estranheza a não comprovação já que as mercadorias teriam que ser transportadas por rodovias federais onde há fiscalização deste transporte;

b) Ainda que não haja a prova do transporte desde o recinto até a empresa, passa esta fiscalização a analisar os endereços declarados do importador buscando localizar onde poderia haver sido armazenada a mercadoria importada. Para isto o primeiro passo é apurar a quantidade de mercadoria importada em cada DI, já que necessitaria a empresa possuir espaço físico suficiente e adequado para armazenagem. Dos extratos das DIs (**Doctos. DI**) verifica-se que apenas os vernizes importaram em: DI 10/19939437 13.910 Kg, 11/00491629 14.400 Kg,

*11/07459240 14.450 Kg, 11/13019931 14.400 Kg, 11/14442986 14.400 Kg e 11/16814414 13.800 Kg. Ressaltamos que foram importados outros produtos nas mesmas DIs aqui não consideramos já que a análise do espaço necessário apenas para os vernizes irá exaurir o tema. Tendo as quantidades, passamos então a buscar pelos endereços declarados pelo contribuinte a esta SRF e também à junta comercial (**Contrato e Doctos.**)”*

Ficou constatado que ambos os endereços declarados pelo contribuinte são salas em prédios comerciais, sendo inclusive ressaltado por este que sua matriz em Florianópolis estaria destinada APENAS a atividade de escritório conforme o parágrafo primeiro da cláusula segunda do contrato social.

Embora a interessada RUELL alegue que as mercadorias foram contabilizadas no estoque, cabe destacar que, intimado a apresentar (item 5.3 da intimação): **“5.3 Cópia do Livro Diário e Livro de Registro de Entradas e Saídas de Mercadorias e Inventário** com o devido registro de entrada da mercadoria. Relacionar com a **Declaração de Importação** pertencente e destacar a entrada de interesse”, o contribuinte respondeu, fls. 44:

*“4. Quanto a solicitação contida nos itens 5.3 e 5.7, informa-se que **as mercadorias não foram registradas no Livro Registro de Inventário, haja vista que não ingressaram no estoque.**”*

Ou seja, mercadorias importadas na modalidade direta, sem cliente pré-definido como deveria ser nesta modalidade, não foram registradas no Livro de Inventário simplesmente porque **NÃO INGRESSARAM NO ESTOQUE.**

Na tabela 4 acima transcrita podemos observar que nas colunas **“Data Desembaraço”**, **“NF Entrada”** e **“NF Saída”** há uma proximidade entre estas três datas para todas as Declarações de Importação. Como bem destacou a fiscalização, esta proximidade entre as datas é mais compatível com operações de importação “por conta e ordem de terceiros” ou por “encomenda”. Entretanto a RUELL declara realizar importações na modalidade “por conta própria”.

Analisadas as colunas **“NF Entrada”** e **“NF Saída”** observamos que os números das notas fiscais de saída são imediatamente seqüenciais aos das respectivas notas de entrada EM TODAS AS DIs. Exemplo para a DI de nº 10/19939437 que teve nota fiscal de entrada nº 314, as notas fiscais de saída foram 315 e 316. Ademais, as datas de emissão das notas de entrada e saída para uma mesma Declaração de Importação SÃO AS MESMAS PARA TODOS OS CASOS.

Assim, pelas razões apresentadas, podemos concluir que na operação de importação albergada pelas DIs destacadas no Relatório deste Acórdão ocorreu a ocultação do real adquirente, através da interposição da empresa autuada, , caracterizando a ocorrência da infração descrita no art. 23, V, do Decreto-lei n.º 1.455/76.

É obrigação do importador informar na Declaração de Importação quem é o adquirente da mercadoria, ou o encomendante, nos termos do artº 3º da IN SRF 225/2002 como também no artº 3º da IN SRF 634/2006.

Mesmo que se alegue, como de fato alegou a empresa RM Revestimentos, que o Erário não deixou de efetuar o recolhimento que lhe cabia, a burla dos controles aduaneiros ocorreu, pois não é o real importador que se apresenta perante à fiscalização com o seu nome no despacho aduaneiro.

Dessa forma, considerando os fundamentos constantes do Auto de Infração/acórdão impugnado, dentre os quais a própria afirmação da Recorrente de que as mercadorias não foram registradas no seu livro contábil porque não ingressaram no estoque, propõe-se manter integralmente o entendimento da decisão recorrida.

II.3 Da ausência dos pressupostos de caracterização da infração

Segundo a Recorrente, a Fiscalização não demonstrou ter ocorrido o uso de recusos de terceiros na operação de importação. Defende possuir capacidade financeira compatível com as importações realizadas. Afirma também eu todas as despesas com o Siscomex e com os tributos incidentes na importação e no fechamento do câmbio foram pagas diretamente pela Recorrente.

Afirma também a Recorrente que, do confronto entre as notas fiscais de entrada e saída, verifica-se que a margem de lucro de revenda no mercado interno foi entre 30% e 80%, o que denotaria sua real atividade econ

Parece-nos, no entanto, que os elementos levantados pela Fiscalização constantes do item anterior são suficientes para caracterizar a infração, dentre os quais destacam-se:

Nas notas fiscais de saída apresentadas, verificou-se que as mercadorias importadas ao amparo das DIs objeto da fiscalização haviam sido vendidas em sua totalidade para duas empresas, sendo uma delas a **RM Revestimentos**

A RM Revestimentos Monolíticos Ltda. informou que adquiriu o referido produto naquele período da Ruell através de pedidos verbais, não possuindo qualquer contrato de fornecimento ou de qualquer outra espécie com a referida.

Para nenhuma das DIs fiscalizadas o contribuinte apresentou o conhecimento de carga da operação de transporte das mercadorias desde o recinto alfandegado até suas instalações.

Como todas elas foram desembaraçadas em recintos alfandegados da cidade de Itajaí SC), onde a fiscalizada não possui instalações, obrigatoriamente deveria haver o transporte até um de seus endereços para a devida entrada e armazenagem. Não ha prova do transporte.

Ficou constatado que ambos os endereços declarados pelo contribuinte são salas em prédios comerciais, sendo inclusive ressaltado por este que sua matriz em Florianópolis estaria destinada APENAS a atividade de escritório conforme o parágrafo primeiro da cláusula segunda do contrato social. Não havendo, portanto, espaço para receber as mercadorias.

Embora a interessada RUELL alegue que as mercadorias foram contabilizadas no estoque, cabe destacar que, intimado a apresentar (item 5.3 da intimação): **“5.3 Cópia do Livro Diário e Livro de Registro de Entradas e Saídas de Mercadorias e Inventário com o devido registro de entrada da mercadoria. Relacionar com a Declaração de Importação pertencente e destacar a entrada de interesse”**, o contribuinte respondeu, fls. 44:

*“4. Quanto a solicitação contida nos itens 5.3 e 5.7, informa-se que **as mercadorias não foram registradas no Livro Registro de Inventário, haja vista que não ingressaram no estoque.**”*

Ou seja, mercadorias importadas na modalidade direta, sem cliente pré-definido como deveria ser nesta modalidade, não foram registradas no Livro de Inventário simplesmente porque **NÃO INGRESSARAM NO ESTOQUE.**

Nas colunas **“Data Desembarço”**, **“NF Entrada”** e **“NF Saída”** há uma proximidade entre estas três datas para todas as Declarações de Importação. Como bem destacou a fiscalização, esta proximidade entre as datas é mais compatível com operações de importação “por conta e ordem de terceiros” ou por “encomenda”. Entretanto a RUELL declara realizar importações na modalidade “por conta própria”.

Analisadas as colunas **“NF Entrada”** e **“NF Saída”** observamos que os números das notas fiscais de saída são imediatamente seqüenciais aos das respectivas notas de entrada EM TODAS AS DIs. Exemplo para a DI de nº 10/19939437 que teve nota fiscal de entrada nº 314, as notas fiscais de saída foram 315 e 316. Ademais, as datas de emissão das notas de entrada e saída para uma mesma Declaração de Importação SÃO AS MESMAS PARA TODOS OS CASOS.

Em face do exposto, propõe-se também neste item manter o entendimento da decisão recorrida.

II.4 Do princípio do ne bis in idem

Defende a Recorrente que com o advento da Lei nº 11.488/2007, a multa de 100% do valor aduaneiro deixou de ser aplicável ao importador ostensivo.

Contudo, esse não é o entendimento predominante neste Conselho. A multa de 10% destina-se a apenar exclusivamente a cessão de nome a terceiro ao passo que a pena de perdimento aplica-se no caso de importação com interposição fraudulenta, a qual deve ser

substituída pela multa de 100% no caso de mercadoria não localizada, consumida ou revendida.

Concernente à aplicação da multa de 10% por cessão de nome de que trata o artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, salienta-se que sua aplicação é cabível no caso de interposição real e não no caso de interposição presumida de que trata o presente processo. Tal situação restou esclarecida na IN SRF 228/2002 em seu artigo 11:

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.

1º Na hipótese prevista no inciso I do caput, será aplicada, além da pena de perdimento das mercadorias, a multa de que trata o art. 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016)

§ 2º Na hipótese prevista no inciso II do caput, além da aplicação da pena de perdimento das mercadorias, será instaurado procedimento para declaração de inaptidão da inscrição da empresa no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016).

De fato, com a edição do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, à hipótese de aplicação da multa por cessão de nome não se aplica a declaração de inaptidão de que trata o artigo 81 da Lei nº 9.430/1996, hipótese de que tratam estes autos:

Lei nº 11.488/2007:

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).

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.

Lei nº 9.430/1996:

Art. 81. Poderá ser declarada inapta, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que, estando obrigada, deixar de apresentar declarações e demonstrativos em 2 (dois) exercícios consecutivos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

Colacionamos entendimento constante da decisão recorrida:

O CARF exarou o acórdão nº 310200.662, de 24/05/2010, assim ementado:

“REFLEXO DO ART. 33 da LEI nº 11.488, de 2007, SOBRE O INCISO V DO ART. 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.475, DE 1976. AUSÊNCIA.

O art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 não produz qualquer reflexo sobre a imposição da pena de perdimento ou multa substitutiva à hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação. Jurisprudência.”

Destaca-se, ainda que esse entendimento é consolidado, inclusive nesta turma:

APLICAÇÃO DA MULTA POR CESSÃO DE NOME. SUBSTITUIÇÃO DA MULTA DO PERDIMENTO DA MERCADORIA PELA MULTA DO ART. 33 DA LEI Nº 11.488/07. A multa do art. 33 da Lei nº 11.488/07 veio para substituir a pena de inaptidão do CNPJ da pessoa jurídica, quando houver cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, e não prejudica e nem substitui a incidência da hipótese de dano ao erário, por ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, prevista no art. 23, V, do DL nº 1.455/76, apenada com perdimento da mercadoria (Acórdão nº 3301003.086 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária)

Do Recurso Voluntário apresentado pela RM Revestimentos Monolíticos Ltda

II.1 Da não ocorrência da infração

Alega a Recorrente que não ficou demonstrada a falta de capacidade econômica da empresa importador ou mesmo a utilização de recursos financeiros de terceiros das operações de importação. Assevera que os elementos coletados pela Fiscalização revelam presenças simples que não se apresentam suficientemente robustas e sérias para provar a infração.

Neste, item retomamos os fundamentos constantes dos itens do Recurso Voluntário da pela Ruell Importação e Exportação Ltda, acima - *II.2 Da fragilidade dos indícios apontados pela Fiscalização e II.3 Da ausência dos pressupostos de caracterização da infração* - para propor que seja mantido o entendimento da decisão recorrida.

II.2 Da ausência de dano ao erário

Quanto ao dano ao erário, os artigos 23 e 24 do Decreto nº 1.455/1976 estipulam o que se considera dano ao erário:

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

I - importadas, ao desamparo de guia de importação ou documento de efeito equivalente, quando a sua emissão estiver vedada ou suspensa na forma da legislação específica em vigor;

II - importadas e que forem consideradas abandonadas pelo decurso do prazo de permanência em recintos alfandegados nas seguintes condições:

a) 90 (noventa) dias após a descarga, sem que tenha sido iniciado o seu despacho; ou

b) 60 (sessenta) dias da data da interrupção do despacho por ação ou omissão do importador ou seu representante; ou

c) 60 (sessenta) dias da data da notificação a que se refere o artigo 56 do Decreto-Lei número 37, de 18 de novembro de 1966, nos casos previstos no artigo 55 do mesmo Decreto-lei; ou

d) 45 (quarenta e cinco) dias após esgotar-se o prazo fixado para permanência em entreposto aduaneiro ou recinto alfandegado situado na zona secundária.

III - trazidas do exterior como bagagem, acompanhada ou desacompanhada e que permanecerem nos recintos alfandegados por prazo superior a 45 (quarenta e cinco) dias, sem que o passageiro inicie a promoção, do seu desembarço;

IV - enquadradas nas hipóteses previstas nas alíneas "a" e "b" do parágrafo único do artigo 104 e nos incisos I a XIX do artigo 105, do Decreto-lei número 37, de 18 de novembro de 1966.

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. [\(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002\)](#)

VI - [\(Vide Medida Provisória nº 320, 2006\)](#)

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

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. [\(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002\)](#)

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

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

Art 24. Consideram-se igualmente dano ao Erário, punido com a pena prevista no parágrafo único do artigo 23, as infrações definidas nos incisos I a VI do artigo 104 do Decreto-lei numero 37, de 18 de novembro de 1966.

Percebe-se que o dano ao erário configura-se por uma determinação específica legal, trata-se de uma presunção legal ou absoluta de dano ao erário nos casos enumerados.

Dessarte, propõe-se manter o entendimento constante da decisão recorrida neste item.

II.3 Da ausência da responsabilidade pela infração

Alega a Recorrente que a regra de responsabilidade não se aplica ao presente caso porque não ficou demonstrado que a empresa realizou importações por conta e ordem ou que tenha concorrido para a prática da infração ou dela se beneficiado.

Contudo, dos elementos juntados para comprovação da infração, verificou-se, dentre outros, que as importações em pauta eram destinadas diretamente e na totalidade à RM Revestimentos Monolíticos Ltda; que não há prova do transporte para a RUELL e depois para a RM; que as importações não circularam pelo estabelecimento da RUELL, porque não havia espaço físico e porque a própria RUELL informou à Fiscalização que as mercadorias não ingressaram no estoque; a RM afirmou que contratos verbais embasaram todas as transações; as notas fiscais de entrada e saída das DI são todas do mesmo dia.

Assim, por essas razões e pelas demais constantes da decisão recorrida, proponho manter integralmente o entendimento da decisão recorrida neste item.

Por todo o exposto, voto no sentido de manter integralmente a decisão recorrida, pelos seus próprios fundamentos, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/98 e do § 3º da Portaria MF nº 343/15 (RICARF), e negar provimento ao Recurso Voluntário

(assinado digitalmente)
Liziane Angelotti Meira

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Redator Designado

A fiscalização acusou a recorrente de ter declarado como diretas importações que na verdade teriam sido efetuadas a conta e ordem da empresa de RM Revestimentos Monolíticos Ltda e Miaki Serviços e Comércio Ltda.. O presente processo trata apenas das importações, cujas saídas tiveram como destino a empresa RM.

Diante disto, capitulou a infração no inciso V do *caput* e no § 1º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, com aplicação da pena de perdimento da mercadoria. Dada a impossibilidade de as mercadorias serem apreendidas, a penalidade foi convertida em multa pecuniária, equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria (§ 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76).

O agente fiscal chegou a tal conclusão, em virtude de ter identificado o seguinte:

i) Todas as mercadorias importadas pelas DI objetos de foram vendidas para as empresas RM e Miaki. A *"característica básica para este tipo de transação são vendas pulverizadas no mercado interno"* (fl. 28).

ii) As mercadorias foram desembaraçadas no porto de Itajaí (SC), onde a recorrente não possui instalações. Não foram apresentados conhecimentos de transporte para estabelecimento da recorrente.

iii) Nos conhecimentos de transporte das vendas, consta que as mercadorias partiram das cidades de Florianópolis (SC) e Brasília (DF), onde a recorrente não tinha estabelecimentos com capacidade para tanto.

iv) Havia proximidade entre as datas das DI. Para todas as notas fiscais de entrada, havia duas de saída e para as mesmas compradoras. Tais fatos são típicos de operações a conta e ordem ou para revenda a encomendante predeterminado. Nestes casos, não há *"risco de revenda das mercadorias importadas"*, o que é *"característica essencial da importação direta"*.

v) Em relação a algumas DI auditadas, as datas de emissão das notas fiscais de entrada e saída eram idênticas. E as vendas foram realizadas por meio de duas notas fiscais de saída de numeração sequencial.

vi) As mercadorias importadas não foram escrituradas no Livro de Inventário, o que *"leva a fortes de indícios de que estas mercadorias sequer tenham sido fisicamente transportadas para a empresa"*.

vii) Os importadores de fato não tinham habilitação para operar no comércio exterior.

Com a devida vênia, discordo do agente fiscal e da i. Conselheira Relatora. Os fatos identificados pela fiscalização não são suficientes para que se conclua que as importações teriam sido efetuadas a conta e ordem ou mesmo por encomenda das empresas RM e Miaki.

A Receita Federal do Brasil, no uso da atribuição que lhe foi conferida pelo inciso I do artigo 80 da Medida Provisória 2.158-35, de 2001, § 1º do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006, e pelo artigo 16 da Lei 9.779, de 1999, editou as Instruções Normativas SRF nº 225/02 e 634/06, que estabeleceram requisitos e condições para a realização de importações por conta e ordem de terceiros e por encomenda, respectivamente.

Assim foram conceituadas:

"IN SRF nº 225/02

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

Parágrafo único. Entende-se por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial."

"IN SRF nº 634/06

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

Não há nos autos uma única prova de que as importações em comento foram realizadas com recursos das empresas RM e Miaki., para que pudessem ser consideradas como realizadas a conta e ordem das mesmas, tais como:

- transferências de recursos dos ditos reais adquirentes para a recorrente, com o objetivo de liquidar as correspondentes operações de câmbio; e

- prática de margem de lucro nas vendas incompatível com os respectivos mercados e também insuficiente para cobrir os custos da operação e ainda gerar lucros.

E igualmente não há elementos que comprovassem terem sido cursadas por encomenda, tais como, evidências documentais da existência de acordos comerciais prévios

Processo nº 10983.720672/2013-03
Acórdão n.º **3301-005.130**

S3-C3T1
Fl. 461

entre a Miaki e a RM e a recorrente, em que constassem compromisso desta última identificar exportador capacitado para vender determinados tipos de mercadorias, respeitando prazos e quantidades definidos pelos encomendantes.

Sendo assim, dou provimento do recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira