



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

**Processo nº** 11080.721300/2015-94

**Recurso nº** Embargos

**Resolução nº** 3302-000.817 – 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária

**Data** 27 de julho de 2018

**Assunto** PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

**Recorrente** OPEN MARKET COMERCIO EXTERIOR LTDA

**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração para reconhecer a tempestividade alegada e converter o julgamento em diligência para efetivar a ciência do responsável solidário LANDA COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède, Fenelon Moscoso de Almeida, Walker Araujo, Vinicius Guimaraes (suplente convocado), José Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad.

### **Relatório**

Por bem descrever os fatos que permeiam o presente processo até o presente momento, adoto como relatório, aquele lançado na decisão de piso:

*"A fiscalização apurou que a empresa em epígrafe não é a real adquirente das mercadorias importadas e que a mesma operava como interpresa 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 LANDA COMERCIAL DE ALIMENTOS 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 20/02/2015 (folhas 820).*

*A empresa OPEN MARKET COMERCIO EXTERIOR LTDA protocolizou impugnação, tempestivamente em 23/03/2015, na forma do artigo 56 do Decreto nº 7.574/2011, de fls. 617 à 651, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento.*

*Foi alegado que:*

*DO AUTO DE INFRAÇÃO NULO 120121 -PAF 10983 -721.508/2012-24 Em 06/06/2012, 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 GLAZETECH - INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS, 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 SISCOMEX, para operar no comércio exterior.*

*O lançamento foi devidamente impugnado pelo contribuinte, em 20/07/2012 e pelo responsável solidário, em 30/07/2012.*

*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 10983.721283/2012-14 foi encerrado e arquivado.*

*\* O AUTO DE INFRAÇÃO ORA IMPUGNADO (2015) PAF 10983-720.194/2015-95 A Inspetoria 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 Inspetoria 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. 0925200-2015-00001-8.*

*Não obstante a regularidade das operações perpetradas pela Impugnante, a mesma teve, novamente, contra si, pela Inspetoria 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 substitui-se pelo lançamento de ofício de 100% do Valor Aduaneiro das mesmas.*

*Tal como no auto anulado, a Autoridade Fiscal entendeu que a empresa GLAZETECH - INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS, que teria permanecido oculta, seria a encomendante das mercadorias objeto das Dl 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 GLAZETECH - INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS, a Autoridade Autuante limitou-se a basear o relatório fiscal nos seguintes indícios:*

*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 GLAZETECH - INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS; e III. falta de habilitação desta última empresa nos sistemas da Receita Federal do Brasil para operar no comércio exterior.*

*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- 26.653 - decorreu de vício material pela ausência de análise contábil e financeira das operações de comércio exterior, necessária à conclusão sobre a origem dos recursos empregados nas importações e sobre a natureza da participação dos agentes nas operações 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 08-26.653, 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, bem como aos princípios da confiança e segurança jurídica.*

*\* A FALTA DO PROCEDIMENTO ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO PREVISTO NA INSTRUÇÃO NORMATIVA RF N° 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 nº 228/2002).*

*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 GLAZETECH - INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS, 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 GLAZETECH - INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS, 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 GLAZETECH - INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS 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. 0925200-2015-00001-8, 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 substitui-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 lúcidas e concretas de efetiva ocultação, tal como inexiste 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 GLAZETECH - INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS. 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 GLAZETECH - INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS, 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 GLAZETECH - INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS, 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.*

*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 GLAZETECH - INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS 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 recearia 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 referibilidade 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 GLAZETECH - INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS 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 GLAZETECH - INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS 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 predeterminou), 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 engedrada 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 GLAZETECH - INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS, a qual seria a encomendante das mercadorias objeto das Dl 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 DESARAZOABILIDADE 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 entre 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 GLAZETECH - INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS . 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) exigese 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, II. 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;*

*III. 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%;*

*IV. 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 GLAZETECH - INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS foi cientificada, via eletrônica, em 19/02/2015 ( folhas 819).*

*A empresa GLAZETECH - INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS não apresentou impugnação.*

*É o Relatório".*

Em sessão realizada em 30/03/2017, essa D. Turma, com composição diferente da atual, proferiu acórdão entendendo pela intempestividade do recurso interposto, não conhecendo-o.

Na sequência, houve a interposição de embargos de declaração por parte da contribuinte recorrente, bem como embargos inominados por parte da Conselheira relatora, tendo em vista o equívoco cometido na contagem de prazo que supostamente tornou intempestivo o recurso voluntário.

Retificado o equívoco o processo foi redistribuído ao I. Conselheiro Jorge Abud Lima, que declarou-se impedido para a relatoria do presente processo, pois foi o relator do processo perante a DRJ.

Na forma regimental, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro José Renato Pereira de Deus - Relator.

## I. PRELIMINARES

### I.1. DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO - TEMPESTIVIDADE

Conforme relatado acima, bem como restou observado do despacho de admissibilidade dos embargos interpostos tanto pela contribuinte como pela I. Relatora anterior, o recurso voluntário interposto é tempestivo e por essa razão deve ser apreciado.

A ciência do acórdão recorrido se deu por termo datado de 03/09/2015, tendo sido o recurso voluntário interposto na data de 05/10/2015, portanto tempestivo, motivo pelo qual deve ser apreciado, o que se passa a fazer abaixo.

### I.2. - SOBRE A AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO A LANDA - COMERCIAL DE ALIMENTOS 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 Landa - Comercial De Alimentos 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 inciso 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.

O direito de defesa das partes envolvidas no processo administrativo tributário é objeto de Súmula Vinculante deste E. CARF, traduzida no verbete de 71, vejamos:

**Súmula CARF nº 71:** *Todos os arrolados como responsáveis tributários na autuação são parte legítima para impugnar e recorrer acerca da exigência do crédito tributário e do respectivo vínculo de responsabilidade.*

Vale ainda ressaltar que, com o objetivo de promover segurança jurídica quanto as decisões reiteradas em determinadas matérias pelo CARF, o Ministério da Fazenda editou a Portaria MF nº 277, de 07 de junho de 2018, atribuindo às referidas súmulas efeito vinculante à administração tributária federal.

Disciplina o art. 1º da supracitada Portaria:

*Art. 1º Fica atribuído às sumulas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, relacionadas no Anexo Único desta Portaria, efeito vinculante em relação à administração tributária federal.*

---

E a invocada Súmula CARF nº 71, faz parte do anexo único da portaria, motivo pelo qual dever ser observada pela autoridade fiscalizadora.

## **II. CONCLUSÃO**

Por todo o acima exposto, voto por acolher os embargos de declaração para reconhecer a tempestividade alegada e converter o julgamento em diligência para efetivar a ciência do responsável solidário LANDA COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA.

É como voto.

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator.