



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

**Processo nº** 11128.002813/2008-80  
**Recurso nº** 882.124 Voluntário  
**Acórdão nº** **3102-001.703 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 29 de janeiro de 2013  
**Matéria** Auto de Infração II/IPI  
**Recorrente** BY BRASIL TRADING LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Período de apuração: 22/04/2004 a 05/12/2005

AUTO DE INFRAÇÃO. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. FUNDAMENTAÇÃO. LINHA DE ARGUMENTAÇÃO. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não se exige que as razões de decidir no julgamento de primeira instância sejam idênticas às encontradas no auto de infração. A introdução de novas considerações acerca do assunto não constitui inovação nem modificação do critério jurídico adotado pela Fiscalização.

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. SUJEITO PASSIVO. SOLIDARIEDADE.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. É solidário pelo crédito tributário decorrente de tributos e multas o adquirente das mercadorias importadas por sua conta e ordem e contribuinte o importador.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO DA MERCADORIA. CONVERSÃO EM MULTA.

Constitui dano ao Erário a importação realizada por conta e ordem de terceiros com ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, sujeita à pena de perdimento das mercadorias, convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

FATURA COMERCIAL. FALSIDADE IDEOLÓGICA. ARBITRAMENTO DO PREÇO. MULTA DE 100% SOBRE DIFERENÇA.

Quando não for possível conhecer o preço efetivamente praticado na importação realizada mediante artifício doloso, fraude, sonegação ou conluio, a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria, aplicando-se a multa

administrativa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço arbitrado.

DECLARAÇÃO INEXATA. FALTA DE PAGAMENTO. MULTA AGRAVADA. 150% SOBRE O VALOR DO IMPOSTO OU CONTRIBUIÇÃO DEVIDA.

Sobre a totalidade ou diferença de tributos ou contribuições apurados em procedimento de fiscalização incide multa de cento e cinquenta por cento, por infração de falta de pagamento ou declaração inexata, nos casos de evidente intuito de fraude.

CESSÃO DO NOME. MULTA DE 10% DO VALOR DA OPERAÇÃO. INAPTIDÃO. MULTA DE CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO. CUMULATIVIDADE. RETROAÇÃO BENIGNA. IMPOSSIBILIDADE.

Na aplicação da multa de dez por cento do valor da operação, pela cessão do nome, conforme artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, não será proposta a inaptidão da pessoa jurídica, sem prejuízo da aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, pela conversão da pena de perdimento dos bens. Descartada hipótese de aplicação da retroação benigna prevista no artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional por tratarem-se de penalidades distintas.

MULTA PELA NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS DE INSTRUÇÃO DO DESPACHO ADUANEIRO. RESPONSABILIDADE. INTIMAÇÃO. REQUISITO.

A multa pela não apresentação dos documentos correspondentes às operações realizadas, bem como outros documentos exigidos pela Secretaria da Receita Federal, somente pode ser aplicada a quem for intimado a apresentá-los, sob pena de não restar demonstrada a ocorrência da infração.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO. INCOMPETÊNCIA.

É vedado aos membros das turmas de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para afastar a co-responsabilidade da pessoa jurídica NSCA Comércio de Artigos de Vestuário LTDA. relativamente à fração da exigência originada na multa pela não apresentação dos documentos de instrução do despacho aduaneiro. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho e Helder Massaaki Kanamaru, que também afastavam a multa por subfaturamento, por entenderem que essa penalidade não poderia ser aplicada concomitantemente com a pena de perdimento convertida em multa.

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa - Relator.

EDITADO EM: 19/03/2013

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Nanci Gama, Ricardo Paulo Rosa, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, Winderley Moraes Pereira e Helder Massaaki Kanamaru.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório que embasou a decisão de primeira instância, que passo a transcrever.

Trata o presente processo de autos de infração, lavrados em face do importador e do real adquirente, este na condição de responsável solidário, formalizando a exigência do recolhimento de crédito tributário apurado em razão do subfaturamento de preços de mercadorias importadas, por meio de declarações de importação registradas no período de 22/04/2004 a 05/12/2005, acrescido de multas e juros de mora, devido à apuração dos fatos a seguir descritos.

No relatório deste acórdão, sintetizo e, por vezes, transcrevo, parcialmente, ou quando integralmente o texto aparecerá entre aspas, parágrafos do Relatório Fiscal, de fls. 2092 a 2177.

Na Introdução deste Relatório, as autoridades aduaneiras, em relação a By Brasil Trading Ltda., declaram:

*“... procedemos à verificação detalhada das operações de comércio exterior, bem como analisamos a efetiva participação da mencionada empresa nas transações internacionais, as quais foram declaradas nos documentos como sendo importações realizadas em nome próprio.*

*Entretanto, o que se constatou ao final é que a empresa fiscalizada tinha como principal objetivo ocultar o sujeito passivo e/ou o real adquirente das mercadorias transacionadas, além do procedimento tendente à minoração de tributos incidentes na importação (fraude de valor aduaneiro declarado).*

*Na verdade, trata-se o presente procedimento fiscal de desdobramento da “Operação Narciso”, realizada em 13/07/2005 pela Secretaria da Receita Federal, Polícia Federal e Ministério Público Federal, em cumprimento ao Mandado de Busca e Apreensão constante nos autos do processo nº 2005.61.19.004409-2, expedido pelo Juízo da 2ª Vara da Justiça Federal em Guarulhos – SP. A ação decorreu também pelo fato de haver fortes indícios de a empresa ora autuada estar sendo usada para a realização de operações internacionais de terceiros (ocultos), uma vez que a mesma não dispunha, em princípio, de patrimônio e capacidade operacional necessárias à realização das transações comerciais de tamanha magnitude.*

## **2. DO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL**

*Conforme mencionado, com a expedição do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 08.1.78.00.2006-00609-9, iniciamos a fiscalização na empresa BY BRASIL TRADING LTDA, inscrita no CNPJ sob nº 01.178.413/0001-23 com a finalidade de coletar as informações e elementos relacionados com o fato em análise e, enfim, que permitisse confirmar não só a suspeita de irregularidades levantadas na “Operação Narciso”, bem como nas pesquisas fiscais internas, principalmente, em relação às operações internacionais envolvendo, com maior destaque, transações de vestuários e artigos diversos de luxo, declaradas como sendo realizadas por conta própria.”*

Declara a autoridade lançadora que a fiscalização teve como foco inicial o exame dos aspectos relacionados à regularidade na constituição da empresa importadora, ao seu efetivo funcionamento, abrangendo a análise no que tange à capacidade operacional, no contexto da estrutura física, bem como a compatibilidade dos serviços e/ou atividades desenvolvidas com o tipo e porte da empresa.

Quando da visita ao endereço constante no Cadastro da Receita Federal do Brasil (RFB), em outubro de 2006, a fiscalização foi informada que a By Brasil Trading Ltda havia se mudado. No novo endereço, embora a visita tivesse ocorrido em horário de expediente normal, a fiscalização encontrou uma sala, que estava fechada e não havia nenhuma placa que identificasse a empresa.

A fiscalização só conseguiu localizar o sócio majoritário da By Brasil, o Sr. Christian Polo, por meio do seu contador, pois no endereço considerado de sua residência, o imóvel estava à venda desde 2001.

Informam os auditores fiscais que, quando o Sr. Christian Polo, em 01 novembro de 2006, compareceu à Alfândega do Porto de Santos para tomar ciência do MPF nº 08.1.78.00-2006-00609-9, foi elaborado o Termo de Declaração nº 005, de fls. 2187 a 2195, no qual se encontra consignado o relato espontâneo e detalhado de todo o funcionamento e da logística das operações de comércio exterior praticadas pela By Brasil Trading Ltda.

Extraí-se do relatório fiscal que a empresa autuada foi constituída em 30/04/1996, sob a razão social By Brasil Trading Ltda. pelo Sr. Silvio Luiz Orefice, Sr. Sérgio Waldyr Orefice e Sra. Marinha Orefice, que se retiraram da sociedade em 21/01/2003, transferindo-a para o Sr. Christian Polo e Sra. Anya Karim de Lima Nasser Polo. Em 28/07/2005, a Sra. Anya Karim de Lima Nasser Polo retirou-se da sociedade, transferindo as suas quotas do capital social para o Sr. Nilton César de Souza (de fls. 2977 a 2983-vol.15).

O capital social inicial da empresa que, em 01/01/2003, era de R\$ 50.000,00, em 31/01/2003 foi aumentado para R\$ 200.000,00, segundo registros contábeis. Na alteração do contrato social efetuada em 28/12/2004 consta o capital social da empresa como sendo de R\$ 300.000,00, que em 18/08/2006 foi aumentado para R\$ 1.300.000,00 (fls. 2982/2983-vol.15). Ocorre que, da análise e verificação dos livros contábeis, fiscais e demais documentos entregues pela empresa, não ficou comprovado o ingresso efetivo dos recursos financeiros para o aumento e a integralização do capital social. Ressaltam também os auditores, a inconsistência entre os documentos e a escrituração contábil, por exemplo, na alteração do contrato social de 28/12/2004 consta que o capital social da empresa é de R\$ 300.000,00, sendo que, de acordo com os registros contábeis de 2004 e 2005, o valor é de R\$ 200.000,00, cópias às fls. 3045 e 3049-vol.16.

Quanto ao aumento do capital social de R\$ 300.000,00 para R\$ 1.300.000,00, o Sr. Christian Polo declara que a integralização ocorreu com a venda de quatro lojas no valor de R\$ 200.000,00 cada uma, sem comprovar tal feito com a apresentação de

documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores (respostas para as questões 10 e 11, na fl. 2188-vol.11).

Além disso, das informações e dos dados coletados dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, a fiscalização não identificou o Sr. Christian Polo como detentor de disponibilidade financeira e/ou patrimonial declarada que justificasse a magnitude das transações internacionais realizadas pela By Brasil Trading Ltda, ou seja, das importações que foram declaradas à RFB como sendo por conta e risco da própria empresa. Ainda com relação ao Sr. Christian Polo, constatou-se que, de 2002 a 2005, os rendimentos declarados nas Declarações de Imposto de Renda de Pessoa Física são incompatíveis com o seu patrimônio e movimentação financeira (de fls. 2098 a 2100-vol.11).

Com relação ao Sr. Nilton César de Souza, a conclusão da fiscalização é que o mesmo trata-se de um sócio fictício, pois ele não dispunha de rendimentos nem patrimônio que possibilitasse a aquisição de 10% das quotas do capital social da By Brasil Trading Ltda, como também não participava da partilha dos resultados da empresa (nas fls. 2100/2101-vol.11).

**Da estrutura operacional, organizacional e administrativa da By Brasil Trading Ltda.**

No decorrer dos trabalhos, foi constatada a inexistência de local, de propriedade da autuada ou que tivesse sido alugado, para a estocagem e armazenagem das mercadorias por ela importadas.

Não foram encontradas, nos livros, nos documentos e nos registros contábeis, quaisquer informações relativas à contratação de armazéns de terceiros para estocagem das mercadorias transacionadas pela empresa.

Nos livros contábeis, mais precisamente no Livro Diário e Livro Razão, não foram localizados registros referentes a salários e ordenados pagos ou a pagar, o que levou a fiscalização a deduzir que a By Brasil Trading Ltda. não tinha funcionários. Além disso, a empresa deixou de entregar o livro ou fichas de registro de empregados, apesar de terem sido solicitados no Termo de Intimação e de Início de Fiscalização nº 04, do qual o Sr. Christian Polo tomou ciência em 01/11/2006, nas fls. 2184/2185-vol.11.

Segundo declarações do Sr. Christian Polo, era ele mesmo que cuidava dos trâmites da documentação juntos aos órgãos públicos e a empresa não efetuava o lançamento dos produtos importados no seu estoque, nem os armazenava, remetendo-os diretamente ao cliente (respostas para as questões 23 e 25, na fl.2189).

Declaram as autoridades fiscais que as informações conseguidas no decorrer do procedimento de fiscalização deixam claro que a empresa não dispunha, nem nunca dispôs de recursos financeiros (próprios), materiais, logísticos e de pessoal, compatível com o montante de operações de comércio exterior **declaradas** no período fiscalizado, da ordem de US\$ 7.840.068,00, o que os levou a concluir que a By Brasil Trading era uma empresa interposta ou constituída em nome de pessoas que apenas cedem os seus nomes para acobertar os reais beneficiários das cargas importadas (fl. 2102-vol.11).

**Da habilitação para operações de comércio exterior**

Esclarecem as autoridades aduaneiras que “no procedimento fiscal de habilitação de uma determinada empresa para operar no Siscomex, a análise da

capacidade financeira da pessoa jurídica é realizada normalmente com base no planejamento de suas operações de comércio exterior, em cotejo com os fluxos de recursos (financeiro, econômico e patrimonial) apresentados pelo contribuinte e mediante a análise de informações constantes das bases de dados dos sistemas informatizados da RFB.”

Mencionam ainda que, “a análise acima define o limite de volume financeiro para o qual a pessoa jurídica estará habilitada a movimentar no comércio exterior. Se, após o procedimento de habilitação, a pessoa jurídica pretender operar no comércio exterior com volume financeiro superior ao inicialmente definido, previamente à realização das transações comerciais adicionais, deve a empresa apresentar novos elementos de prova de capacidade financeira a serem submetidos à nova análise.”

Relatam os auditores que, do sistema denominado Registro de Atuação dos Intervenientes Aduaneiros – Radar -, observou-se que, quando do procedimento de habilitação da By Brasil Trading Ltda. para operação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), em 13/10/2003, a empresa planejava realizar operações de importação no período de seis meses no valor CIF de US\$ 13.846,17, valor que foi deferido pela Alfândega do Porto de Santos, em caráter provisório, levando-se em conta as informações cadastrais, principalmente o Patrimônio Líquido e o Capital Social declarado de R\$ 224.139,88 e de Receita Bruta declarada de R\$ 650.803,68.

No entanto, em consulta ao banco de dados do Siscomex e do Radar, constatou-se que a empresa realizou operações de importação, no período fiscalizado, no valor de US\$ 7.840.068,00 em nome próprio.

#### **Da importação por conta e ordem**

Como bem lembra a autoridade fiscal, a partir da edição da MP nº 2158-35/2001, bem como da IN SRF nº 225/2002, regras específicas foram estabelecidas com a finalidade de identificar os reais adquirentes das mercadorias importadas, sobretudo, para fins de exigência de impostos e contribuições como responsáveis solidários. Regras foram estabelecidas para a operação “por conta e ordem” que devem ser cumpridas para que as empresas importadoras possam usufruir legalmente deste regime.

A IN SRF nº 225/2002 veio determinar uma série de requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica em operações procedidas por conta e ordem de terceiros, dentre elas, apresentar à RFB cópia do contrato firmado entre as partes para a prestação dos serviços, caracterizando a natureza de sua vinculação, habilitar-se previamente no Siscomex para atuar como importador por conta e ordem do adquirente, indicar na declaração de importação o CNPJ do adquirente, na fatura deve constar o adquirente da mercadoria, e outros.

Portanto, “a partir de 2002, o real proprietário da carga importada através de terceiro passou a sofrer também a consequência fiscal em face da nova estrutura-normativa-legal, ou seja, passou a ser um interveniente aduaneiro relevante no procedimento do controle e fiscalização aduaneira.”

A modalidade de importação por conta e ordem “consiste na transação na qual a pessoa jurídica importadora efetua a nacionalização da mercadoria proveniente do exterior por conta, risco e ordem do adquirente que, via de regra, manterá contatos com os fornecedores estrangeiros, ajustando a cada operação internacional, diretamente com o fornecedor (...), o preço, a forma e prazo de pagamento, bem como todas as demais condições para a efetivação de sua compra.”

“Na importação por conta e ordem de terceiros, a propriedade das mercadorias importadas é transferida diretamente do exportador estrangeiro para o adquirente, sendo que a pessoa jurídica importadora (prestadora de serviços) detém apenas provisoriamente a posse dos produtos (...) até que se promova a admissão aduaneira dos mesmos. (...), após o procedimento de nacionalização, a mercadoria é remetida na sua totalidade para o real adquirente, que ... suporta todos os custos e despesas envolvidas no processo de admissão aduaneira (despacho para consumo) e transmissão das mercadorias.”

Conclui a autoridade lançadora, que “nesse contexto da estrutura normativa vigente a partir de 2002, as empresas que antes do novo modelo de controle e fiscalização aduaneira não promoviam com maior ênfase as operações internacionais ou não comercializavam determinado tipo ou natureza de produtos, passaram a operar com maior amplitude em diversas áreas ou setores de atividades, realizando operações “por conta própria”, muitas vezes, tendo como objetivo ocultar os reais adquirentes ou beneficiários das cargas importadas. É o caso da BY BRASIL TRADING. Embora a importação tivesse sido realizada por conta e ordem do real adquirente, a empresa declarou estar realizando operações “por conta própria”, com a finalidade de ocultar o controlador de fato, justamente porque as transações eram realizadas com irregularidade. “

Assim, no contexto da legislação vigente, enumera a autoridade lançadora, as principais vantagens de uma empresa adquirente de mercadorias estrangeiras por meio de interposta pessoa jurídica contratada para promover importações como sendo “por conta própria”:

EVITAR A APLICAÇÃO DE SANÇÕES ADMINISTRATIVAS, FISCAIS E PENAS, PERMANECENDO NO ANONIMATO;

UTILIZAR NA OPERAÇÃO DE COMÉRCIO EXTERIOR, OS RECURSOS FINANCEIROS OBTIDOS IRREGULARMENTE OU SEM DECLARAÇÃO AO FISCO (OCULTAR A ORIGEM DESSES RECURSOS);

Praticar fraude de valor e demais delitos aduaneiros, visando, por exemplo, obter a minoração dos tributos incidentes na operação de importação, sonegação do ICMS, não pagamento do IPI sobre a diferença entre o valor de aquisição e o valor de venda, posto que o real adquirente não seria contribuinte do IPI;

Não ser responsável tributário solidário (art. 77 e 78 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que deu nova redação ao art. 32 e 95 do Decreto-lei nº 37/66);

Não ser equiparada ao estabelecimento industrial (art. 79 da MP nº 2.158-35/2001);

Fugir às normas de incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS (art. 81 da MP nº 2.158-35/2001). “

**Da interposição fraudulenta / Da ocultação do real adquirente**

No decorrer dos trabalhos, a fiscalização constatou que a By Brasil Trading Ltda. não dispunha de recursos próprios para realizar as operações de importação, não conseguiu comprovar o ingresso efetivo de recursos financeiros para o aumento e integralização do seu capital social, nem de recursos financeiros para o ativo

circulante da empresa que pudessem justificar origens de numerário para as importações efetuadas. Os seus sócios também não detinham recursos econômicos e patrimoniais suficientes para fazer frente às transações internacionais que foram realizadas.

Não foram localizadas nem apresentadas correspondências ou cartas comerciais trocadas entre o importador e o fornecedor estrangeiro, nem cópias de contratos de compra e venda com os fornecedores estrangeiros, que contivessem informação sobre os termos ou detalhes sobre os negócios firmados, porque essas tratativas eram feitas pelo importador de fato.

A empresa não tinha pessoa responsável pelas transações internacionais, não realizava contatos no exterior e muito menos provia os recursos para a importação dita em seu nome.

Afirmam as autoridades fiscais que em todas as declarações de importação registradas em nome da By Brasil Trading Ltda. constou esta empresa no campo "Identificação do adquirente" como sendo o próprio importador, embora estivesse cedendo o seu nome para acobertar os reais adquirentes das cargas importadas.

Confirmando as constatações/conclusões da fiscalização, o Sr. Christian Polo declarou (no Termo de Declaração nº 005, de fls. 2187 a 2195) que o real adquirente das mercadorias é quem cuidava pessoalmente das operações internacionais, que não tinha acesso a nenhum contrato, que não sabia quais eram as negociações havidas entre o real adquirente das mercadorias e o fornecedor estrangeiro. Afirmou que recebia simplesmente os "*packing list*" e as faturas "*pro forma*" para elaboração e registro das Declarações de Importação.

Declarou, ainda, o sócio majoritário da empresa à fiscalização que em todas as importações, "o fechamento de câmbio foi realizado pela By Brasil Trading e os recursos eram dos encomendantes". Em outras palavras, "o cliente depositava o dinheiro na conta da By Brasil Trading e esta efetuava o câmbio".

Cabe registrar também que, "embora o seguro da mercadoria não seja obrigatório no processo de importação, normalmente quando o pagamento da operação ocorrer através de carta de crédito, o banco financiador, como garantia, exige a contratação do seguro". Portanto, o seguro é indispensável nesses casos, pois durante o longo percurso, as mercadorias ficam expostas ao risco de avaria ou extravio.

Nas operações de importação em questão, a condição de venda (Incoterm) utilizada era o Free On Board (FOB). No caso da cláusula (Incoterm) CIF, o seguro está incluso. Embora se tratassem de mercadorias de elevado valor agregado, não houve indicação nos respectivos despachos aduaneiros do valor do seguro vinculado às transações internacionais.

Uma comprovação de que a empresa By Brasil Trading não detinha a propriedade das mercadorias importadas e que não assumia risco nas operações consideradas é o fato de não haver indicação, na totalidade dos despachos aduaneiros por ela registrados, do valor de seguro vinculado às correspondentes transações internacionais.

No caso, tratando-se a By Brasil de mera prestadora de serviços que detinha apenas a posse das mercadorias, e não podendo por certo receber eventual indenização devida pela Seguradora no caso de ocorrência de sinistro (pois a indenização seria paga diretamente à adquirente que negociou a mercadoria), não constou o valor do seguro nas suas declarações de importação, procedimento esse que contribuiu ainda mais para a minoração dos gravames aduaneiros incidentes nas operações de comércio exterior.

Restou claro para as autoridades fiscais que a By Brasil Trading Ltda. recebia apenas e tão somente por serviços de intermediação, que se tratava de uma empresa interposta e que a simulação não estava na constituição da empresa de aluguel, mas na operação de comércio exterior, pois da forma como era realizada, revela a inidoneidade de seus objetivos: a sonegação de impostos/contribuições e ocultação dos verdadeiros beneficiários das cargas importadas.

Portanto, afirma a autoridade lançadora que, trata-se o caso de interposição fraudulenta, definida como todo ato em que uma pessoa, física ou jurídica, aparenta ser o responsável por uma operação que não realizou, interpondo-se entre uma parte (o fisco) e outra (o real beneficiário – responsável pela operação de comércio exterior), para ocultar o sujeito passivo

**Da identificação do real adquirente das mercadorias importadas**

Afirmam as autoridades fiscais que, o que se constatou de forma inequívoca, é que a Boutique Daslu era a responsável pelas transações internacionais irregulares, notadamente, de vestuários de acessórios diversos de luxo, embora não conste nos sistemas informatizados da RFB nenhuma declaração aduaneira registrada em nome da mesma. Em função de uma espécie de “blindagem”, essa empresa não aparece claramente em qualquer fase da operação de importação, quer seja como prestador de serviços, quer seja como adquirente dos produtos importados.

Mas, dos dados extraídos dos documentos contábeis, fiscais, comerciais (no caso, Notas Fiscais de Saída) relativos às importações, constatou-se que as importações realizadas pela empresa By Brasil Trading Ltda nos anos 2004 e 2005 foram destinadas para diversas empresas do grupo Boutique Daslu, de propriedade da NSCA – Indústria, Comércio, Exportação e Importação Ltda, CNPJ: 61.035.267/0001-09.

Assevera a fiscalização que não resta dúvida de que era a Boutique Daslu que tinha o domínio das operações comerciais, pois (1) em documentos de importação obtidos nos procedimentos de investigação, inclusive no exterior, constam como sendo a Boutique Daslu como a real compradora das mercadorias submetidas a despacho aduaneiro pela By Brasil Trading Ltda.; (2) no quadro “Dados Complementares” de declarações de importação registradas pela By Brasil Trading consta o código do cliente -DSL-, identificado como sendo da Boutique Daslu (alguns exemplos na fl. 2141); e (3) em notas fiscais de saída da By Brasil, consta a DASLU como compradora, cópias de fls. 2557 a 2922.

Assim, embora a By Brasil Trading Ltda. informasse nas suas declarações aduaneiras que operava por sua conta e risco, os bens eram importados por terceiro não identificado nas declarações aduaneiras, com o propósito de proporcionar ao real adquirente as vantagens que decorrem desta situação. Funcionava a By Brasil Trading como interposta pessoa, agindo em nome de importador oculto, no caso, a Boutique Daslu.

Um outro aspecto abordado pelas autoridades fiscais é quanto ao fato de que, com o intuito de resguardar vendedores e compradores contra riscos comerciais, políticos e técnicos, é comum que os contratos de compra e venda no comércio exterior sejam amparados por instrumentos de pagamento ou instrumentos de garantia que assegurem o pagamento ao fornecedor ou o fornecimento ao comprador.

Nas operações de importação examinadas, embora a By Brasil Trading não conhecesse efetivamente o fornecedor estrangeiro, o financiamento era efetuado

pelo próprio exportador, o que é estranho. Também não havia contrato de prestação de garantia ao fornecedor estrangeiro no caso de pagamento a prazo até 180 dias. Isto comprova, asseveram as autoridades fiscais, mais uma vez, que o real adquirente da carga (no caso, a Boutique Daslu) tratava da negociação diretamente com os exportadores estrangeiros.

Diante do exposto, em 14/01/2008, a NSCA – Indústria, Comércio, Exportação e Importação Ltda (Boutique Daslu), CNPJ: 61.035.267/0001-09, foi devidamente cientificada (nas fls. 2214/2215-vol.11), com base no inciso I, do artigo 124, da Lei nº 5.172/66 (CTN), da sua solidariedade em relação ao crédito tributário lançado em face da empresa By Brasil Trading Ltda, nos autos de infração que constituem o objeto deste processo administrativo.

Em 10/12/2008, a NSCA, por meio de sua procuradora, tomou ciência dos referidos autos de infração (fl. 3232), tendo apresentando a sua defesa em 09/01/2009, de fls. 3236 a 3271.

### **Do Subfaturamento**

Além da ocultação do real adquirente, afirma a autoridade fiscal que, verificou-se um negócio jurídico simulado, uma vez que, por acordo entre interessados e com o visível propósito de enganar terceiros (no caso, o Fisco), foram apresentados à repartição aduaneira documentos com dados divergentes entre o valor efetivamente ajustado no ato da negociação e o valor declarado nos despachos aduaneiros de importação.

Na simulação quanto ao valor, é declarado um montante inferior ou superior ao que foi efetivamente negociado pelas partes. Quando declarado preço da mercadoria inferior ao real para evitar o pagamento de gravames aduaneiros incidentes na importação, configura-se a sonegação de tributo (II, IPI, PIS/COFINS e ICMS).

O sócio majoritário da By Brasil Trading Ltda., Sr. Christian Pólo, não soube informar se os preços dos produtos importados eram efetivamente os preços correntes no mercado internacional. Revelou que a empresa somente recebia a fatura *pro-forma* encaminhada pelo cliente, o real proprietário da carga importada.

Nas operações de importação examinadas, a fiscalização observou a prática de declarar o valor da mercadoria diferente daquele acertado na transação comercial. Com exceção da Declaração de Importação nº 05/0249132-3, registrada em 10/03/2005, na qual foi consignado 50% do valor efetivamente pago pelas mercadorias, nas demais declarações constatou-se que os preços declarados representavam, em média, apenas 20% dos valores efetivamente pagos, mediante o procedimento sistemático de emissão de faturas distintas daquelas emitidas pelo fornecedor estrangeiro, tendo por motivação a redução da base de cálculo dos direitos aduaneiros sobre elas.

Destacam as autoridades fiscais que foram obtidas as faturas comerciais originais, com valores superiores aos declarados, comprovando de forma clara a prática de tais irregularidades. Desta forma, caracteriza-se como simulada uma operação internacional, que se apresenta por meio de documentos hábeis (fatura comercial ou BL), mas que não traduzem o verdadeiro negócio feito.

Afirma a autoridade fiscal, que “houve acordo de alguns dados (preço e o real comprador) entre as partes, além da declaração enganosa da vontade, com o objetivo de produzir efeito diferente daquele indicado, aparentando tratar-se de um negócio jurídico que, na verdade, não corresponde à realidade. Isso porque, há simulação quando a operação de importação é realizada como sendo do próprio importador, quando na verdade o real adquirente está oculto, pois isso não reflete a real

operação. Tais operações promovidas de forma a esconder a verdadeira negociação, eliminando fases da operação ou ocultando agentes, são realizadas, como no caso em foco, de forma a obter a minoração dos gravames aduaneiros incidentes.”

Cabe também mencionar que a empresa By Brasil Trading, em um dado momento, passou a importar vestuários e acessórios produzidos nos países europeus, entre eles, Itália e França, com embarque direto com destino ao Brasil e que faturas falsas passaram a ser emitidas pela empresa norte-americana “ALL TRADE LOGISTIC CORP”, com sede em Miami.

Nesse tipo de operação, chamada também de comércio triangular, isto é, quando uma empresa de um país adquire mercadorias fabricadas em outro com a intermediação de uma empresa sediada em um terceiro país, que, em princípio, não é ilegal, a RFB notou que, não raro, ela está associada a diversas irregularidades aduaneiras, sobretudo, no tocante ao valor praticado ou declarado. Muitas vezes, essas empresas sediadas em um terceiro país são braços dos reais adquirentes das cargas importadas, objetivando, entre outros ilícitos, a redução de tributos e a prática dos mais variados delitos em matéria aduaneira mediante triangulação comercial (refaturamento).

Em muitas operações investigadas na Alfândega do Porto de Santos, constatou-se que o exportador da mercadoria procedente da Europa era a empresa norte-americana acima mencionada, ou seja, a aquisição era feita de fornecedor não fabricante dos produtos, utilizando-se do instrumento de triangulação na maior parte de suas operações irregulares.

Na Tabela I, na fls. 2137/2138-vol.11, há uma relação de DI's que mostram diversas operações de exportação, realizadas pela empresa All Trade Logistics Corp, de vestuários e demais produtos correlatos sofisticados para empresas importadoras nacionais, que prestavam serviços de operações internacionais, entre outras, para a Boutique Daslu.

Declaram as autoridades fiscais que é de se inferir pela lógica de fraude de valores aduaneiros praticados nas operações de importação, observada ao longo do tempo nas atividades de análise e avaliação de risco aduaneiro, e pelas muitas evidências que apontam nesse sentido, que a empresa estrangeira ALL TRADE LOGISTICS CORP seria tão somente um braço da BOUTIQUE DASLU, cuja função seria de dar suporte às empresas importadoras contratadas para realizarem em seu nome operações de comércio exterior.

Dos documentos apreendidos, nos quais constatou-se o esquema de fraude na importação, a fiscalização selecionou e detalhou cinco operações de importação, apresentadas no Relatório Fiscal. São elas (nas fls. 2154/2155):

“a) DI nº 05/0203343-0 Fatura Comercial nº 30177, valor FOB declarado em US\$ 15.471,36; valor efetivamente praticado em US\$ 77.356,80, ou seja, diferença a menor de US\$ 61.885,44 conforme Faturas Comerciais verdadeiras obtidas no exterior com os valores efetivamente praticados, entre as quais a de nº 8004321 de 21/01/2005 do fornecedor "MARC JACOBS INTERNATIONAL L.L.C." de New York-USA em nome da BY BRASIL TRADING LTDA;

b) DI nº 05/0308325-3 Fatura Comercial nº 30297, valor FOB declarado em US\$ 59.321,90; valor efetivamente praticado em US\$ 296.609,50, ou seja, diferença a menor de US\$ 237.287,60 conforme Faturas Comerciais verdadeiras obtidas no exterior com os valores efetivamente praticados, entre as quais as de nºs G/00523, G/087780, G/87783, G/87781, G/87779, G/87782, G/87778 e G/00508 de

02/02/2005 e 28/01/2005 do fornecedor "GUCCI – Luxury Goods International (LGI) S.A." de Switzerland (Suíça) em nome da BY BRASIL TRADING LTDA;

c) DI nº 05/04147284-9 Fatura Comercial nº 30770, valor FOB declarado em US\$ 30.959,73; valor efetivamente praticado em US\$ 154.798,65, ou seja, diferença a menor de US\$ 123.838,92 conforme Faturas Comerciais verdadeiras obtidas no exterior com os valores efetivamente praticados, entre as quais as de nºs 272125 e 279494 de 30/12/2004, 10/01/2005, respectivamente do fornecedor "PRADA S/A, Luxembourg, Swiss Branch/Paradiso" de Paradiso-Suíça em nome da BY BRASIL TRADING LTDA;

d) DI nº 05/0267063-5 Fatura Comercial nº 30311, valor FOB declarado em US\$ 22.500,70; valor efetivamente praticado em US\$ 112.503,50, ou seja, diferença a menor de US\$ 90.002,80 conforme Faturas Comerciais verdadeiras obtidas no exterior com os valores efetivamente praticados, entre as quais as de nºs 0710747291, 071-0748091, 071-0747290, 071-0748090 e 039-5006348 de 11/02/2005, 15/02/2005, 11/02/2005, 15/02/2005 e 09/02/2005 respectivamente do fornecedor "POLO RALPH LAUREN CORP." de New York -USA em nome da BY BRASIL TRADING LTDA;

e) DI nº 05/0408606-0 Fatura Comercial nº 30629, valor FOB declarado em US\$ 22.648,19; valor efetivamente praticado em US\$ 113.240,95, ou seja, diferença a menor de US\$ 90.592,76 conforme Faturas Comerciais verdadeiras obtidas no exterior com os valores efetivamente praticados, entre as quais a de nº 280070 de 10/01/2005 do fornecedor "PRADA S/A, Luxembourg, Swiss Branch/Paradiso" de Paradiso-Suíça em nome da BY BRASIL TRADING LTDA."

#### **Das Documentos (Provas) Obtidos na Investigação**

Conforme já mencionado anteriormente, trata-se o presente processo de desdobramento da "Operação Narciso", realizada em 13/07/2005 pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, Polícia Federal e do Ministério Público, em cumprimento ao Mandado de Busca e Apreensão constante nos autos do processo nº 2005.61.19.004409-2, expedido pelo Juízo da 2ª Vara da Justiça Federal em Guarulhos/SP.

Com base na Cooperação Jurídica entre Brasil e Estados Unidos da América – EUA e, no contexto específico da "Operação Narciso", foram encaminhados ao Ministério Público Federal, diversos documentos coletados pelo Departamento vinculado ao Ministério da Justiça, os quais foram repassados para a Alfândega do Porto de Santos, através do Memorando/IRF/SPO GAB nº 560, de 12/09/2006 (cópia na fl. 2251-vol.12).

Outros documentos que subsidiam a presente autuação foram enviados pela Inspetoria da Receita Federal do Brasil em São Paulo (cópia do Memo na fl. 2252), pela Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda do Estado de São Paulo, cópia do ofício de fls. 2253 a 2257-vol.12. Alguns documentos foram entregues pela By Brasil Trading Ltda. e pela NSCA.

Declaram as autoridades fiscais que, dentre a documentação encaminhada, constam as faturas comerciais constantes no quadro das folhas 57 a 61 do Relatório Fiscal (na Tabela II, de fls. 2148 a 2152-vol. 11), as quais estão devidamente chanceladas pelo Departamento de Recuperação de Ativos e Cooperação Jurídica Internacional do Ministério da Justiça, ou seja, são elas provas obtidas de forma legal. Tais documentos foram obtidos diretamente dos fabricantes e fornecedores estrangeiros (tais como: Gucci, Donna Karan, Prada, Dolce Gabbana, Salvatore Ferragamo, Valentino, Saint Louis, Chanel, Polo Ralph Lauren, Marc Jacobs, e outros) e refletem efetivamente a negociação ocorrida entre as partes, vale dizer,

entre esses fornecedores e a Boutique Daslu (no item SHIP TO de faturas consta a empresa DASLU).

Do trabalho de confrontação das faturas apresentadas pela By Brasil Trading, ou seja, dos valores informados nas declarações de importação, com as faturas originais emitidas pelas verdadeiras empresas das marcas internacionais, contendo os valores corretos, inclusive tendo como destinatária a “Boutique Daslu”, verificou-se, de forma incontestável, que os preços declarados estavam efetivamente subfaturados.

Assim, as faturas comerciais demonstram de forma inequívoca que os preços ou os valores indicados nas declarações de importação não são verdadeiros, que foram subfaturados e que o comprador de fato de vestuários, acessórios e demais produtos importados era a Boutique Daslu.

Para melhor visualização das irregularidades praticadas relativamente ao valor das mercadorias, a fiscalização elaborou uma tabela, a Tabela II, de fls. 2148 a 2152, contendo uma amostra de valores declarados versus valores praticados nos processos que compõem a amostra das importações registradas pela By Brasil Trading Ltda.(cópias de faturas foram anexadas de fls. 2400 a 2556).

Da Tabela II, extraí dados relativos apenas a seis mercadorias:

| DI nº / adição     | Fatura Declarada | Preço Unitário em US\$ |            | Fatura Verdadeira |                |
|--------------------|------------------|------------------------|------------|-------------------|----------------|
|                    |                  | Declarado              | Encontrado | Nº                | cópia nas fls. |
| 05/0203343-0 / 003 | 30177            | 56,20                  | 281,00     | 8004321           | de 2400 a 2405 |
| 05/0267063-5 / 039 | 30311            | 43,04                  | 215,20     | 071-0747290       | de 2524 a 2527 |
| 05/0308325-3 / 016 | 30297            | 36,60                  | 183,00     | G/87779           | de 2479 a 2481 |
| 05/0408606-0/ 024  | 30629            | 22,23                  | 117,00     | 280070            | 2532/2533      |
|                    |                  | 19,76                  | 104,00     |                   |                |
| 05/0414284-9 / 001 | 30770            | 43,70                  | 230,00     | 279494            | 2428/2429      |

No trabalho de fiscalização constatou-se que os valores declarados eram, em média, cerca de 20% dos valores encontrados nos procedimentos investigatórios, ou seja, efetivamente praticados nos atos negociais.

“A divergência verificada nos preços dos produtos importados aponta para o uso de artifício tendente a subtrair do fisco o conhecimento amplo do objeto da operação de comércio exterior, com a ocultação de dados considerados essenciais e necessários à correta tributação dos produtos estrangeiros importados (falsidade documental).”

Desta forma, além de a empresa importadora aparentar ser a responsável pelas operações internacionais, na realidade interpunha-se entre o fisco e o responsável pela operação de comércio exterior, instruía as declarações de importação com faturas comerciais com preços irrealistas, visando reduzir o valor das mercadorias para fins tributários.

Assim, concluiu a fiscalização que o importador de fato criou uma espécie de “blindagem” ao seu redor, com utilização de empresas “importadoras de aluguel”,

com a finalidade de ocultar o real comprador e promover a distribuição dos produtos importados com falsidade na declaração do preço efetivamente pago ou a pagar. Vale lembrar que, além da sonegação em si, outras vantagens decorrem da ocultação do real adquirente.

**Ocorrências Aduaneiras constantes no sistema de Registro de Atuação dos Intervenientes Aduaneiros (RADAR)**

Quatro são as ocorrências relatadas no Relatório Fiscal. São elas:

1) por ocasião da análise documental da Declaração de Trânsito Aduaneiro – DTA nº 05/0009767-4, registrada em nome da By Brasil Trading, a Inspeção da Receita Federal em Curitiba-PR constatou que havia duas faturas: uma juntada à DTA, na qual constava como sendo do exportador em Miami, com **preços bem inferiores aos constantes na fatura verdadeira que foi encontrada agregada na carga do fabricante europeu**, do que se conclui que a carga nunca havia passado por Miami, mas vindo direto da Europa para o Brasil e destinava-se a Boutique Daslu, sediada em São Paulo. Diante de tal fato, a unidade de despacho aduaneiro da RFB considerou a fatura de Miami falsa e o perdimento dos bens importados foi dado com base em documento falso.

2) em 03/08/2005, a Coordenação-Geral de Administração Aduaneira – COANA considerou a importadora By Brasil Trading Ltda. como suspeita de cometer fraude nas importações efetuadas para a Boutique Daslu e, a partir desta data, as importações realizadas pela empresa foram objeto de seleção para o canal vermelho de conferência aduaneira.

3) a operação de importação processada através da Declaração de Importação – DI nº 06/0077679-9 foi conduzida ao desamparo de Licença de Importação – LI;

4) a lavratura, pela Inspeção da Alfândega do Aeroporto Internacional de São Paulo, de Termos de Retenção de mercadorias referentes a três toneladas de roupas e acessórios declarados nas DIs nº 05/1041411-1, 05/1041441-3, 05/1057254-0 e 05/1087832-0, todas, com indícios de subfaturamento, ocultação do real vendedor, real comprador e interposição fraudulenta de terceiros.

Portanto, verifica-se a existência, nas quatro ocorrências relatadas, de irregularidades relacionadas à falsificação de documentos instrutivos de despacho aduaneiro, visando à minoração dos tributos incidentes nas operações de comércio exterior.

**Dos valores das mercadorias utilizados no auto de infração.**

Foram identificados nos trabalhos fiscais elementos comprobatórios de fraude no valor aduaneiro declarado, e nos termos da opinião consultiva do AVA, que não se pode exigir que a administração leve em conta documentação fraudulenta.

Declara a autoridade fiscal que (na fl. 2160):

“Assim como a repartição aduaneira expõe suas razões para duvidar quanto ao preço efetivamente praticado, o Importador tem a obrigação de apresentar toda a documentação relativa às transações realizadas comprovando, de forma inequívoca, a veracidade das informações prestadas nas declarações aduaneiras.

No caso, a divergência de preço é inconteste. Todavia, a empresa BY BRASIL TRADING não tem ou não apresentou os documentos necessários, NEM MESMO AS FATURAS COMERCIAIS a fim de provar que os valores declarados estão corretos. Não houve comprovação do preço através de lista oficial para exportação emitida pelo fornecedor ou fabricante estrangeiro; não foram apresentadas listas de preços e cotações internacionais. Mesmo tendo o contribuinte

a oportunidade de se manifestar, de apresentar provas diretas ou indiretas no curso do procedimento fiscal, a empresa importadora se limitou apenas a informar que a toda negociação era tratada pelo cliente, que recebia simplesmente a *pró-forma* das faturas comerciais e o *packing list* para registro de seus despachos aduaneiros.

Em outras palavras, a empresa BY BRASIL TRADING foi instada a trazer documentos e prestar informações perante a autoridade fiscal que constatou fortes indícios de irregularidades puníveis com a pena de perdimento dos bens importados. Foi-lhe concedida oportunidade para ampla instrução probatória e exercício do contraditório, justamente para não haver ofensa ao devido processo legal. Contudo, em momento algum a empresa importadora procurou demonstrar serem inverídicas ou improcedentes às situações de irregularidades apontadas pelos agentes fiscais.

Cabe ao importador comprovar que não há fraude no valor aduaneiro declarado se a operação for julgada suspeita pelas autoridades competentes, e não ao governo ou às empresas locais que atuam na área ou setor de atividade envolvida. Uma vez notificada, a empresa importadora tem prazo determinado para a apresentação de toda documentação necessária.

Com relação à análise do valor aduaneiro praticado pelo contribuinte na operação de comércio internacional, a repartição aduaneira adota o entendimento (após a edição Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 10.833, de 2003) no sentido de se admitir os preços praticados pelo próprio contribuinte em outras operações, como uma forma de demonstrar a prática de subfaturamento, desde que, é claro, trate-se da mesma mercadoria, de igual qualidade, e que se faça a comparação entre operações realizadas na época próxima e na mesma região. Constatada uma expressiva diferença que não encontra explicação com base nas leis de mercado, a comparação de preços no contexto do mercado em que se insere, e devidamente comparada com a fatura encontrada no procedimento de diligência e/ou fiscalização é método de incontestável eficácia para a produção de prova de fraude de valor aduaneiro.”

Os valores ou os preços utilizados no auto de infração para inúmeras mercadorias submetidas a despachos aduaneiros foram aqueles encontrados nas faturas verdadeiras, ou seja, nas faturas comerciais (invoices) emitidas pelos fabricantes ou fornecedores de produtos diretamente para a Boutique Daslu, faturas essas obtidas no exterior e encaminhadas para a Alfândega do Porto de Santos para subsidiar a presente ação fiscal.

Segundo as autoridades fiscais, os preços reais correspondem a cerca de 500% dos preços informados nos despachos aduaneiros de importação registrados pela By Brasil Trading Ltda.

Os preços das mercadorias para as quais não foram encontrados os preços reais, tendo em vista que a empresa importadora não apresentou os documentos comprobatórios da efetiva transação comercial, ainda que intimada a apresentá-los, foram arbitrados, nos termos da legislação pertinente, ou seja, art. 68 e 70 da Lei nº 10.833/2003 e dos art. 86 e 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Cabe ainda citar que para a determinação do valor aduaneiro das mercadorias foram incluídos os elementos previstos no art. 4º da IN SRF nº 327/2003 e no que tange à taxa cambial, os valores expressos em moeda estrangeira foram convertidos em moeda nacional à taxa de câmbio vigente na data em que se considera ocorrido o fato gerador.

**Da Solidariedade da NSCA – Indústria, Comércio, Exportação e Importação Ltda. (Boutique Daslu)**

Diante da constatação de que a real adquirente das mercadorias importadas pela By Brasil Trading Ltda., por meio das declarações de importação arroladas no presente processo, foi a Boutique Daslu, de propriedade da NSCA – Comércio de Artigos do Vestuário, foi emitido o Mandato de Procedimento Fiscal – Diligência nº 08.1.78.00-2008-00006-3, de fls. 2208 a 2213.

Quando da ciência do referido MPF, o procurador da empresa foi também cientificado do Termo de Ciência de Solidariedade relativo ao Procedimento Fiscal e Lançamento de Crédito Tributário, nas fls. 2214/2215. Por meio do Termo de Intimação nº 01, de fls. 2209 a 2213, a Boutique Daslu foi intimada a apresentar os documentos relacionados nesse termo de intimação.

A solidariedade atribuída a NSCA encontra amparo legal no art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172/66 (CTN) e no art. 77 da MP nº 2.158-35/2001, que modificou o parágrafo único do art. 32 do Decreto-Lei nº 37/66, dispondo sobre a responsabilidade solidária do adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

A esse respeito, assim se manifesta a autoridade lançadora no Relatório Fiscal nas fls. 2174/2175:

“Para tipificação do fato, maiores exercícios não são necessários, já que a NSCA – Indústria, Comércio, Exportação e Importação Ltda. é a adquirente das mercadorias importadas pela By Brasil Trading Ltda; e mais, comprovado está o interesse comum e o benefício da adquirente das mercadorias importadas tendo em vista a diminuição dos custos das mercadorias comercializadas em virtude de que os valores das mercadorias que foram declarados à Receita Federal do Brasil representava aproximadamente 20% (vinte por cento) dos valores efetivamente praticados nas transações comerciais, implicando na redução da base de cálculo dos direitos aduaneiros devidos e consequentemente menores também os valores recolhidos ao fisco.

A tal conclusão não poderíamos furtamos, ainda mais com a inteligência trazida por meio do Parecer COSIT 11/2004, que no seu item 10 nos ensina:

*“10. Na inteligência dos dispositivos supracitados, pessoas físicas e jurídicas podem estar obrigadas por lei ao pagamento do mesmo crédito tributário, como sujeitos passivos, desde que figurem no mesmo polo passivo da relação obrigacional. Por outro lado, em seu art. 124, inciso I, o CTN estabelece a solidariedade tributária de fato. Nesse caso, o que vincula os sujeitos passivos na mesma obrigação tributária é o mesmo interesse na situação do fato tributário. Assim, todas as pessoas envolvidas no pressuposto de fato que dá origem à obrigação são devedores do crédito tributário, sem benefício de ordem.”*

Embasando tal determinação, tem-se o entendimento firmado na Nota Cofis/Dinol nº 2000/00040, de 26 de julho de 2000, que definiu que todos os participantes das relações econômicas subjacentes devem figurar como sujeitos passivos nos processos administrativos tributários.”

**Autos de Infração**

Os autos de infração constantes deste processo foram lavrados em face de By Brasil Trading Ltda. e de NSCA – Comércio de Artigos do Vestuário Ltda., CNPJ: 61.035.276/0001-09, sendo a segunda na condição de responsável solidária, nos termos do art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), por ter

sido considerada com interesse comum nas situações que constituíram os fatos geradores dos tributos, enfim, considerada a real adquirente das mercadorias.

O valor total do crédito tributário lançado nos autos de infração atinge o valor de R\$ 107.660.275,74 e é constituído, além dos juros de mora computados até 31/03/2008:

1) da diferença do valor do Imposto de Importação efetivamente devido, apurado em função do valor encontrado no procedimento fiscal (preço verdadeiro) e o valor recolhido a menor; e da multa de ofício de 150%, prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96;

2) da diferença do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados vinculado a importação entre o valor efetivamente apurado sobre o valor aduaneiro praticado (verdadeiro) e valor recolhido; e da multa de ofício de 150%, prevista no art. 80, inciso II, da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430/96, e no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, vigentes à época da ocorrência os fatos geradores;

3) da diferença da COFINS-Importação entre o valor efetivamente apurado sobre o valor aduaneiro praticado (verdadeiro) e o valor recolhido; e das multas de ofício de 112,5% e 150%, previstas, respectivamente, no § 2º do inciso I e no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores;

4) da diferença da Contribuição para PIS/PASEP-Importação entre o valor efetivamente apurado sobre o valor aduaneiro praticado (verdadeiro) e o valor recolhido; e das multas de 20% e 150%, previstas, respectivamente, no § 2º do artigo 61 e no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores;

5) da aplicação da multa administrativa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e preço arbitrado, conforme previsão legal no art. 70, inciso II, alínea "b", item 2; no parágrafo único do artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, regulamentado pelo art. 633, inciso I, do Decreto nº 4.543/02, e esclarecimentos do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 17, de 23/06/2004.

Declara a autoridade lançadora que, com a edição da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, para aplicação da referida multa por infração administrativa ao controle das importações, não existe necessidade de comprovação de remessa de divisa (total ou parcial) à margem do controle governamental, ou constatação de que o preço constante na guia ou na licença de importação é diferente do declarado. Basta comprovar a diferença de preço entre o declarado e o efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado, fls. 474 a 639.

6) da aplicação da multa regulamentar pela não apresentação dos documentos de instrução do despacho, capitulada na alínea "b" do inciso IV do art. 107 do Decreto-Lei nº 37/66, com a redação dada pelo art. 77 da Lei nº 10.833/03, por ter cometido a infração por 17 meses-calendário.

Afirma a autoridade fiscal que a empresa By Brasil Trading Ltda deixou de apresentar a documentação exigida de forma completa. Com relação aos documentos que instruíram os despachos de importação - o Conhecimento de Carga (BL) e a Fatura Comercial - não foram entregues à fiscalização, embora a empresa tenha sido

intimada para tal no item 02 do Termo de Intimação e de Início de Fiscalização nº 04, de 01/11/2006.

O valor da multa é de R\$ 85.000,00, referente ao período de novembro/2006 a março/2008, ou seja, 17 meses-calendário a R\$ 5.000,00 por mês-calendário.

7) da aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria não localizada ou que tenha sido transferida a terceiro ou consumida, capitulada no art. 618, § 1º do Decreto nº 4.543/2002, com a redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24/06/2003, com fundamento no art. 23, § 3º do Decreto nº 1.455, de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Medida Provisória nº 66/2002, que foi convertida na Lei nº 10.637/2002; apuração da multa no Quadro Demonstrativo de fls. 2258 a 2399.

Referida multa resulta da conversão da pena de perdimento a que estavam sujeitas mercadorias importadas, que não foram localizadas ou foram transferidas para terceiros ou consumidas. Relata a autoridade fiscal que, da análise dos processos de importação, foram constatadas as seguintes infrações, consideradas dano ao Erário punidas com a pena de perdimento das mercadorias:

a) mercadoria estrangeira, na importação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado, ou seja, fraude de valor aduaneiro declarado (art. 618, inciso VI, do Decreto nº 4.543/2002, com fundamento no art. 105, inciso VI, do Decreto-Lei nº 37/66); e,

b) mercadoria estrangeira, na importação, 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 (art. 618, inciso XXII, do Decreto nº 4.543/2002, com fundamento no art. 23, inciso V e § 1º do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002).

Relativamente à aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que seja localizada ou que tenha sido transferida a terceiro ou consumida, a autoridade lançadora relata que, no curso do procedimento fiscal realizado ao amparo do MPF nº 08.1.78.00-2006-00609-9, a empresa BY Brasil Trading Ltda foi intimada, conforme termo fiscal de fls. 2199 a 2205, a apresentar as mercadorias desembaraçadas através das declarações de importação indicadas naquela intimação. Em 22/02/2008, através de sua advogada e representante legal, a empresa apresentou respostas às exigências formuladas no Termo de Intimação, informando que todas as mercadorias desembaraçadas já tinham sido vendidas aos seus clientes.

Diante da impossibilidade da RFB efetuar a apreensão das mercadorias sujeitas a aplicação da pena de perdimento por infrações que configuram dano ao erário, em razão da sua não-localização ou consumo, referida pena foi convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, no contexto da legislação vigente, parágrafo 3º do artigo 59 da Lei nº 10.637/2002, de 30/12/2002, que alterou o art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, além do cumprimento às disposições do art. 73, parágrafos 1º e 2º da Lei nº 10.833/2003.

### **Impugnações**

A ciência do presente auto de infração à autuada e à responsável solidária e a entrega das respectivas impugnações ocorreram conforme segue:

| Impugnação / fls.                           | Procurador / fls.                     | Data da                       |                       |
|---------------------------------------------|---------------------------------------|-------------------------------|-----------------------|
|                                             |                                       | ciência do auto               | entrega da impugnação |
| By Brasil Trading Ltda.<br>(de 3174 a 3192) | Orlando Maluf Haddad /<br>(3201/3202) | 26/06/2008<br>(fl.2 e outras) | 25/07/2008<br>(1)     |

|                                                                 |                                       |                         |                         |
|-----------------------------------------------------------------|---------------------------------------|-------------------------|-------------------------|
| NSCA Comércio de Artigos do Vestuário Ltda.<br>(de 3236 a 3271) | Andréa da Rocha Salviatti /<br>(3272) | 10/12/2008<br>(fl.3232) | 09/01/2009<br>(fl.3236) |
|-----------------------------------------------------------------|---------------------------------------|-------------------------|-------------------------|

(1) por via postal, com data de postagem em 25/07/2008 (fl. 3173), nos termos da alínea “c” do Ato Declaratório Normativo COSIT nº 19/97, publicado no DOU de 27/05/1997.

A By Brasil Trading Ltda. contesta a autuação, alegando, em preliminar, que:

1) a primeira nulidade no trabalho fiscal foi a obtenção de “declarações” do sócio da empresa, mediante coação, sem que este pudesse fazer-se acompanhar de advogado; que na legislação que regula o processo administrativo fiscal não existe a figura do “depoimento”; houve “coação” na medida em que não lhe foram exibidos os documentos em que se baseava a fiscalização; “depoimento” assim colhido, de surpresa, no recinto da repartição fiscal representa espécie de prova ilícita;

2) pelo MPF 08.1.78.0-2004-00286-0, a autuada fora alvo de fiscalização para verificar os recolhimentos de II e IPI em relação ao período de 10/1999 a 10/2004; essa fiscalização teve início em 07/10/2004 e foi encerrada em 23/11/2004, sem que qualquer irregularidade tenha sido constatada; a presente autuação decorre do MPF 08.178.00-2006-00609-9, com termo de início em 16/10/2006 e determina a verificação no período de 01/2003 a 09/2006 relativamente aos mesmos tributos; não há nos autos nenhuma justificativa para que a fiscalização anterior seja desconsiderada;

3) (Da Confusão entre DTAs e DIs) - o auditor fiscal cometeu um equívoco por considerar como se fossem DIs as DTAs relacionadas no auto de infração; se mercadorias não foram desembaraçadas, para efeitos tributários, ainda não deram entrada no território nacional, portanto, não se sujeitam ao lançamento dos tributos sobre importação;

4) (Da Rotatividade dos Recursos) – no relatório elaborado pelo Fisco (na fl. 26 do relatório) consta que a autuada teria realizado importações de aproximadamente R\$ 20 milhões o que seria incompatível com seu capital social de R\$ 1,3 milhão sem especificar em que período essas operações foram realizadas; não há como atribuir irregularidades a importações que foram realizadas num período amplo e as mercadorias rapidamente comercializadas; mesmo com capital inferior ao volume das importações, a autuada podia movimentar aqueles valores, uma vez que a cada nova operação, entregues as mercadorias, novos recursos financeiros ingressavam em seu fluxo de caixa;

5) (Da Inversão do Ônus da Prova) - na “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, auditor fiscal afirma que o “ônus da prova no caso é do contribuinte que se encontra em procedimento investigatório” (na fl. 27); no entanto, o artigo 9º do Decreto nº 70.235/72 é muito claro no sentido de que um dos elementos fundamentais do auto de infração é a prova; não existe no nosso ordenamento jurídico, uma inversão do ônus da prova em matéria tributária; não é o contribuinte obrigado a produzir prova de que não fraudou ou não sonegou, mas cabe a autoridade lançadora comprovar que ocorreu o fato gerador da obrigação, seja ela principal ou acessória;

6) o uso do disposto na IN SRF nº 228/2002, no caso presente, foi feito de forma imprecisa e ao arrepio da lei; nenhum ato normativo pode ser interpretado literalmente ou isoladamente, sem que se verifiquem suas origens dentro do sistema legislativo do País; diante de disposição constitucional (art. 5º, inciso II da CF/88), qualquer determinação de INs que não esteja prevista em lei não obriga o particular,

o contribuinte, eis que a SRF não faz parte do Poder Legislativo; inúmeras decisões judiciais registram a impropriedade do uso indiscriminado da IN nº 228 baseada apenas em “suspeitas”;

7) as multas aplicadas nos autos de infração são totalmente inconstitucionais, pois ferem o inciso IV do artigo 150 da CF/88; tem sido considerada confiscatória e inconstitucional, por conflitar com o artigo 150, IV, da Constituição Federal, toda e qualquer multa que ultrapasse o limite de 30% do tributo; o Judiciário vem decidindo no sentido de não aceitar a penalidade que represente confisco, como é a que se aplica ao presente caso;

8) no auto de infração, a autoridade fiscal aplicou a multa do controle administrativo no valor de R\$ 37.044.297,14 ao mesmo tempo que aplicou a “multa proporcional”, esta calculada em 150% do valor do imposto; a primeira multa é indevida pois se fundamenta na MP 2.158-35/01, que não atendeu ao requisito de “urgência” a que se refere o artigo 62 da CF; além disso, referida MP, por ter sido prorrogada por mais de 30 vezes, perdeu a eficácia, diante do disposto no § 7º do art. 62 da CF, que veda sua prorrogação por mais de uma vez; desta forma, o inciso I do art. 633 do Decreto nº 4.543/02 carece de base legal;

9) a suposta diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado já sofreu outra sanção, não podendo ser objeto de nova penalidade, ainda que prevista em outra norma legal; nessas condições, deve ser excluída a multa do controle administrativo, posto que em relação às mesmas importações outra penalidade foi aplicada; duas multas sobre o mesmo fato representa claro desrespeito aos princípios da moralidade, razoabilidade e proporcionalidade.

Por sua vez, a NSCA Comércio de Artigos do Vestuário Ltda., na condição de responsável solidária, apresenta sua defesa, de fls. 3236 a 3271, alegando, em preliminar, ilegitimidade passiva:

a) pela inaplicabilidade das regras de importação por conta e ordem, alegando que, o ADI SRF nº 07/2002 e, no mesmo sentido, a Instrução Normativa nº 247/2002, ao disciplinar a importação por conta e ordem, impõe requisitos para a caracterização deste tipo de operação e que a falta de atendimento de qualquer um deles impede a caracterização da importação por conta e ordem; presentes os quatro elementos que indicam a propriedade da autuada sobre as mercadorias importadas, a operação jamais poderia ter sido qualificada como sendo por conta e ordem, sob pena de contrariar o entendimento expresso pela SRF, no sentido de que não se caracteriza essa modalidade de importação quando não se verifique qualquer uma das quatro situações passíveis de configurar a propriedade da empresa importadora sobre a mercadoria, de acordo com o ADI SRF nº 07/02;

b.1) porque os indícios alegados pela fiscalização não suficientes para caracterizar a importação por conta e ordem, são frágeis e insuficientes; a fim de sustentar a sua conclusão de que as operações teriam sido realizadas por conta e ordem de terceiros, a fiscalização deveria produzir prova a respeito da titularidade dos recursos utilizados para custeio das importações, conforme dispõe o art. 27 da Lei nº 10.637/2002; a fiscalização não logrou êxito em demonstrar que a empresa autuada teria efetivamente utilizado recursos de titularidade da NSCA para a realização das operações; é natural que a importadora organizasse o fluxo financeiro de suas operações de modo eficiente, de um lado, recebendo o pagamento pelas mercadorias vendidas no mercado interno e, de outro lado, tendo recursos para fazer frente às despesas de fechamento de contrato de câmbio das importações realizadas; isso não significa que ela utilizava recursos de propriedade de terceiros; vendendo mercadorias para inúmeras empresas, a By Brasil poderia muito bem ter se utilizado dos recursos recebidos de umas para custear as operações de outras, dependendo dos

prazos de entrega das mercadorias e de pagamento dos exportadores estrangeiros; isso explica como um a empresa com patrimônio inferior ao volume de operações que realiza pode operar normalmente no mercado;

b.2) para que fosse possível concluir que a *trading* teria agido como mera pessoa interposta, teria de ser comprovado, em cada uma das importações, que os recursos por ela utilizados para o fechamento do câmbio teriam sido previamente fornecidos pelos respectivos compradores das mercadorias, diretamente para esse fim; e mais, teria de ser demonstrado que a *trading* seria mera prestadora de serviços, não tendo adquirido a propriedade das mercadorias;

b.3) além de não ter a fiscalização demonstrado que a NSCA teria custeado as operações, os demais indícios apontados não têm condição de sustentar a presunção fiscal no sentido de que as importações teriam sido realizadas por conta e ordem da impugnante, pois: a) a presença de comprador predeterminado não caracteriza conta e ordem, conforme disposto no art. 11 da Lei nº 11.281/2006; b) a negociação com o exportador não implica responsabilidade pela operação, segundo prevê o § 3º do art. 11 da Lei nº 11.281/2006, introduzido pela Lei nº 11.452/2007, do que se conclui que as alegações a respeito dos contatos com os exportadores estrangeiros não têm o condão de transformar a importação por encomenda realizada em importação por conta e ordem, como quer a fiscalização;

c) pela exclusão da responsabilidade, pela atuação em conformidade com o entendimento da SRF, pois ainda que os indícios coletados pela fiscalização fossem suficientes para embasar a presunção de operação por conta e ordem, não poderia a impugnante responder por qualquer exigência, de caráter tributário ou aduaneiro, pois foi observada a orientação do ADI SRF nº 07/2002, relativamente à integralidade das operações; indiscutível a propriedade da By Brasil sobre as mercadorias importadas, nos termos do ADI SRF/2002, que impede a adoção da modalidade de importação por conta e ordem nesses casos;

d) pela limitação da responsabilidade em face do disposto no art. 32 do Decreto-Lei nº 37/66, que alcança apenas o imposto de importação, afirmando que o relatório fiscal fundamenta a responsabilidade solidária da impugnante exclusivamente no art. 32, § único, III, do Decreto-lei nº 37/66, com a redação dada pelo artigo 77 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, que trata unicamente do imposto de importação; por conseguinte, nenhuma responsabilidade pode ser imputada à impugnante em relação ao IPI, ao PIS, a COFINS e às multas de caráter tributário e aduaneiro;

e) pela ausência de prova da participação da NSCA no alegado subfaturamento; declara o impugnante que não participou do processo de importação, mas apenas das operações realizadas após a importação das mercadorias, na condição de adquirente no mercado interno, como evidenciam as notas fiscais acostadas aos autos; ressalta que nenhum documento apresentado pela fiscalização demonstra a participação da NSCA no alegado subfaturamento, mediante manipulação dos preços de importação; mesmo em relação às operações nas quais a fiscalização alega ter localizado as faturas *pro forma* “verdadeiras”, não há qualquer comprovação de que a NSCA tenha participado, de alguma forma, das infrações consistentes na apresentação, às autoridades aduaneiras, de faturas com preços manipulados, que foram utilizadas pela By Brasil para embasar suas importações; o fato de constar a indicação, nas referidas faturas, de que a Daslu seria a destinatária das mercadorias não implica na participação da NSCA no suposto subfaturamento dos produtos; essa indicação demonstra apenas, ter havido uma encomenda prévia, o que não descaracteriza a importação por conta própria da

*trading*; alega que por não ter participado da importação, a NSCA não tem sequer condição de se pronunciar sobre o mérito da acusação de subfaturamento na importação, devendo o importador fornecer as explicações cabíveis.

E, protesta, ainda:

1) pela inobservância do procedimento especial de valoração aduaneira, alegando que há legislação específica, requisitos de caráter procedimental para que se apure a ocorrência do subfaturamento, cujas disposições não foram observadas pela fiscalização, acarretando a nulidade da autuação; caso a fiscalização tenha dúvida sobre o valor aduaneiro declarado pelo importador, deverá observar o procedimento fiscal previsto no artigo 29 e seguintes da IN SRF nº 327/2003;

2) pela impossibilidade de provas destinadas exclusivamente a fins penais – alega que os elementos utilizados na elaboração dos autos de infração são fruto das investigações realizadas durante a chamada “Operação Narciso”, promovida pela Secretaria da Receita Federal em conjunto com a Polícia Federal, com o intuito de detectar irregularidades em importações envolvendo empresas comerciais importadoras de artigos de luxo; no que concerne à alegada ocorrência de subfaturamento, a fiscalização apresentou algumas faturas comerciais denominadas “originais”, que foram utilizadas com o suposto fundamento na “Cooperação Jurídica entre o Brasil e os Estados Unidos da América – EUA, e no contexto específico da “Operação Narciso” “, após o seu encaminhamento pelo Ministério da Justiça; afirma o impugnante que foi precipitada a utilização pela fiscalização, de documentos obtidos pelo Ministério Público Federal junto ao Departamento de Justiça norte-americano, consistentes em informações prestadas pelos fornecedores de algumas mercadorias em relação às quais se alega prática de subfaturamento; assevera que as informações foram prestadas em conformidade com o “Acordo de Assistência Judiciária em Matéria Penal entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América, promulgado pelo Decreto nº 3.180/2001, sendo que tal acordo “destina-se tão somente à assistência judiciária mútua entre as Partes” (art. 5º);

3) pela impossibilidade de presunção do subfaturamento em relação à totalidade das importações - a fiscalização utiliza o percentual de 20%, que corresponderia ao alegado subfaturamento (nas fls. 2152), para calcular o suposto valor “real” de todas as operações objeto do processo administrativo; diante da afirmação da autoridade fiscal de que “quanto aos valores atribuídos às demais mercadorias e referentes a outras declarações de importação, é de se informar que os mesmos foram arbitrados, nos termos da legislação pertinente, ainda mais porque a empresa importadora não apresentou os documentos comprobatórios da efetiva transação comercial” (fls. 2156), conclui a impugnante que a própria fiscalização confessa que não há prova do subfaturamento relativamente à integralidade das importações e que o arbitramento decorreu de presunção baseada em prova emprestada de outras operações, o que não pode ser admitido; competia à fiscalização apresentar provas relativamente a cada uma das operações cujos montantes pretendia realizar arbitramento, não sendo cabível a utilização de prova emprestada abrangendo menos de 5% das importações, em frontal desconsideração do Acordo de Valoração Aduaneira;

4) pela desproporcionalidade na aplicação das multas – o Supremo Tribunal Federal já decidiu que o princípio da vedação do confisco aplica-se também às multas, autorizando o seu cancelamento ou redução para um patamar razoável; que as penalidades aplicadas violam o princípio da proporcionalidade; que foram aplicadas quatro multas distintas como punição a um único alegado ilícito: subfaturamento: (a) a multa majorada de 150% sobre as diferenças de tributos supostamente devidas (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96); (b) a multa de 100% sobre as supostas diferenças entre o preço declarado e o efetivamente praticado na

importação (art. 88, § único, da Medida Provisória nº 2.158-35/01); (c) a multa equivalente ao perdimento das mercadorias (art. 23, § 1º, do DL 1.455/76) e (d) a multa pela falta de entrega de documentos relativos à importação (art. 77 da Lei nº 10.833/2003); há evidente exagero que justifica o afastamento das penalidades, ou sua redução a um patamar aceitável, na esteira da jurisprudência judicial e administrativa mencionada;

5) pela inaplicabilidade da multa equivalente ao perdimento de mercadorias não localizadas ou que tenham sido consumidas - que infrações puníveis com pena de cem por cento do valor da mercadoria são aquelas praticadas com o objetivo de impedir o controle da importação pelas autoridades aduaneiras (introdução clandestina, importação irregular, fraudulenta, a entrada no estabelecimento sem registro no Siscomex ou nota fiscal); isso não significa que a apuração de uma irregularidade em uma operação de comércio exterior, que acarretou a aplicação da pena de perdimento às mercadorias apreendidas, possa autorizar a imposição de multa equivalente ao valor aduaneiro de todas as operações realizadas no passado, relativamente a mercadorias que foram submetidas a regular procedimento de despacho aduaneiro; aplicada a multa específica em decorrência do subfaturamento, em valor equivalente à diferença entre o valor declarado e o preço efetivamente praticado na operação, não há que se falar em imposição da multa genérica pela entrega a consumo de mercadoria importada clandestina ou irregularmente, pois todas as mercadorias objeto dos autos de infração foram submetidas ao regular controle das autoridades aduaneiras;

6) ainda que se conclua pelo cabimento da multa de 100% do valor das mercadorias, deverá haver sua substituição pela multa prevista na legislação posterior para os fatos narrados pela fiscalização (Lei nº 11.488/2007, art. 33), por ser mais benéfica ao contribuinte do que a capitulação utilizada no auto de infração; enquanto a multa equivalente ao perdimento é aplicada no valor total da operação, a multa pela realização de operações de comércio exterior com o fim de acobertamento dos reais intervenientes está sujeita a multa de 10% do valor da operação; assim, a nova norma deve ser aplicada aos fatos geradores objeto do auto de infração impugnado, por força do princípio da retroatividade benéfica, sendo, no entanto, tal multa de responsabilidade exclusiva da By Brasil por se tratar de infração que pressupõe dolo específico do agente, não podendo a NSCA responder solidariamente pela penalidade em questão;

7) pela impossibilidade de aplicação simultânea da multa equivalente ao perdimento das mercadorias e a multa administrativa pelo subfaturamento – caso mantida a multa equivalente ao perdimento das mercadorias, não há a possibilidade da exigência simultânea da multa de subfaturamento, pois o próprio Regulamento Aduaneiro estabelece a impossibilidade de aplicação simultânea da multa decorrente do subfaturamento com o perdimento de mercadorias, conforme se verifica no art. 634, II, do Regulamento Aduaneiro;

8) destaca a impossibilidade da exigência da multa regulamentar pela falta de apresentação de documentos de instrução do despacho aduaneiro prevista no art. 107, IV, alínea “b” do Decreto-Lei nº 37/66, com a redação da pela Lei nº 10.833/2003, pois referida multa somente pode ser aplicada àquele que cometeu a infração, na medida em que se exige o dolo específico do agente, nos termos do disposto no art. 137, II, do CTN; ressalta que o próprio relatório fiscal deixa claro que “a empresa By Brasil deixou de apresentar a documentação exigida de forma completa”, do que se conclui que a responsabilidade pela referida infração não pode ser imputada a NSCA.

**Outras Informações**

- Consta dos autos o Termo de Declaração nº 005, de fls. 2187 a 2195, no qual encontram-se os esclarecimentos prestados pelo Sr. Christian Polo aos questionamentos feitos pela fiscalização sobre o funcionamento da By Brasil Trading Ltda. e sobre as operações de importação por ela realizadas.

- Foi lavrado processo de Representação Fiscal para Fins Penais, Processo nº 11128.003320/2008-67.

- Foi proposta pela fiscalização a inaptidão do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ da empresa importadora, através do processo 11128.007897/2007-67, cópia anexa de fls. 2923 a 3129-vol.15/16.

Foi publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 18/07/2008 que, por meio do Ato Declaratório Executivo nº 6, de 30/06/2008, o Sr. Inspetor da Alfândega da Receita Federal do Brasil do Porto de Santos, considerando os motivos que constam do Processo Administrativo nº 11128.007897/2007-67, declarou INAPTA a inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica da empresa By Brasil Trading Ltda. CNPJ nº 01.178.413/0001-23, tornando ineficazes, tributariamente, os documentos por ela emitidos a partir de 02 de janeiro de 2003.

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou, na ementa correspondente, a decisão proferida.

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Período de apuração: 22/04/2004 a 05/12/2005

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE.

Com a presunção legal inserida no parágrafo 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, pela Lei nº 10.637/2002, basta a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações para que o fisco caracterize a interposição fraudulenta na operação de comércio exterior. O recebimento de adiantamentos de clientes não é prova de origem de recursos econômico-financeiros.

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. No caso dos autos, encontram-se delineados os contornos que caracterizam as operações em tela como importações por conta e ordem de terceiros e não importações para encomendante predeterminado, embora carentes de formalidades legais.

SOLIDARIEDADE - São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (art. 124, I, do Código Tributário Nacional).

SUBFATURAMENTO. DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Art. 88 da MP nº 2.158-35/2001. Constatada a existência de subfaturamento (fraude) nas operações de importação e não sendo possível a apuração do preço efetivamente praticado, a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria. Nestes casos, a fiscalização fica autorizada a proceder ao arbitramento nos termos do art. 88, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001.

MULTA QUALIFICADA. Correta a aplicação de multa qualificada quando comprovada a ocorrência de fraude por declaração inexata do valor da mercadoria em face de subfaturamento.

SUBFATURAMENTO. MULTA. Aplica-se multa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação, por se constituir infração administrativa ao controle das importações.

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO CONVERTIDA EM MULTA. Considera-se dano ao Erário se qualquer documento necessário ao embarque ou desembarque de mercadoria estrangeira, na importação, tiver sido falsificado ou adulterado, como fraude de valor aduaneiro declarado, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO CONVERTIDA EM MULTA. Considera-se dano ao Erário a ocultação do real adquirente, sujeito passivo na operação de importação, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

As empresas autuadas, não satisfeitas com a decisão de primeira instância, apresentam Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio dos quais repisam, em boa parte, os argumentos contidos na Impugnação ao Lançamento.

A NSCA Comércio de Artigos do Vestuário Ltda, argumenta que “*não procede a assertiva da DRJ no sentido de que a responsabilidade imputada à Recorrente teria sido fundamentada no inciso I do art. 124, I, do CTN*” e que “*tal afirmação teve por objetivo extrapolar o alcance do art. 32 do Decreto-lei nº 37/66 (na redação do art. 77 da MP 2.158-35), no qual se fundamenta a autuação e que se restringe ao Imposto de Importação*”.

E prossegue,

Embora inicialmente tenha sido cogitada a aplicação do inciso I do art. 124 do CTN durante o procedimento de Fiscalização (fls. 2.143, 2.214/2.215), quando da lavratura do auto de infração, entendeu a autoridade lançadora que tal dispositivo, de interpretação controvertida, não teria relevância no caso concreto, “em virtude de ser a lei, mais precisamente a Medida Provisória nº 2.158-35 de 2001, que encarrega de tipificar o fato” (sic), como se verifica do item 15 da “descrição dos fatos e enquadramento(s) legal (sic)” constante do Relatório Fiscal, intitulado “da solidariedade do real adquirente” (fl. 2.173 - destacamos).

Entende, assim, que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento inovou, aperfeiçoou o Auto de Infração. Mais uma vez, que a solidariedade atribuída no lançamento está restrita ao Imposto de Importação.

Ainda sobre o assunto que, em “*face ao princípio da tipicidade que vigora no Direito Tributário*”, “*só o interesse jurídico comum justificaria a divisão de responsabilidade*” estabelecida no artigo 124 do Código Tributário Nacional, que alcança apenas situações nas quais dois ou mais sujeitos praticam concomitantemente o fato gerador.

Arremata,

Aplicando o entendimento doutrinário e jurisprudencial citado ao caso concreto, conclui-se que somente poderia haver solidariedade se houvesse dois importadores agindo de forma conjunta. Não foi o que se deu, todavia, já que o único importador, por força da legislação vigente, é a empresa By Brasil. A Recorrente não é importadora, mas sim compradora dos produtos importados e

nacionalizados por terceira empresa (By Brasil). Dessa forma, não pode ser responsabilizada pelo crédito reclamado, com fundamento num suposto interesse comum com a importadora.

E,

De outro lado, mesmo em se adotando uma interpretação mais elástica do art. 124, I, do CTN, no sentido de que qualquer um com interesse econômico na realização do fato gerador da obrigação tributária seria responsável solidário pelo crédito respectivo, só caberia responsabilizar o comprador pelos tributos devidos na operação que redundou na aquisição da mercadoria e não pelos atos anteriormente praticados pelo vendedor.

A prática de preços inferiores aos reais na importação é infração que, em princípio, beneficia o importador da mercadoria, pois implica menor desembolso de tributos aduaneiros. O comprador da mercadoria nacionalizada só terá algum benefício se a redução tributária ocasionada pelos atos do importador for repassada (no todo ou em parte) ao preço da mercadoria. Neste caso, poder-se-ia cogitar do interesse (econômico) comum, a despeito de as partes estarem lados opostos da relação jurídica (um como comprador, outro como vendedor). Se, entretanto, o importador não reduzir o preço do produto nacionalizado, nenhuma vantagem terá o adquirente.

Repete não ter havido importação por conta e ordem de terceiro. Faz uma análise de toda evolução legislativa a respeito do assunto para concluir.

Em síntese, a titularidade dos recursos empregados na importação é o único critério legalmente admitido para fundamentar eventual alteração do tratamento conferido ao importador às operações de comércio exterior que realiza. Somente há que se falar em importação por conta e ordem, para efeito da responsabilidade solidária do art. 32, par. único, III, do Decreto-lei nº 37/66 (na redação da MP 2.158-35), quando os recursos empregados na operação sejam de terceiro (adquirente) e não do importador.

Que a documentação existente faz prova de que as mercadorias foram adquiridas pelo importador com recursos próprios, procedimento conforme orientações da Secretaria da Receita Federal. Também, que não há indícios suficientes à presunção de importação por conta e ordem da Recorrente, na medida em que não foi provada a titularidade dos recursos empregados nas operações e apenas parte das mercadorias foi destinada à empresa. Que a existência de comprador predeterminado não caracteriza importação por conta e ordem, ainda que haja contato com os exportadores estrangeiros; que os indícios não provam que a By Brasil teria utilizado recursos de terceiros para custar as importações; e que as mercadorias importadas foram destinadas a diversas empresas, afastando a presunção de que a importadora agiria por conta e ordem da NSCA. Apresenta Parecer Técnico de Natureza Contábil para corroborar seu entendimento.

Por conta disso também o crédito tributário ao qual responde como solidária deveria estar limitado àquele que corresponde às mercadorias que lhe foram destinadas.

Quanto à infração por subfaturamento, que acusação baseou-se em presunção fundada em documentos utilizados de forma ilícita e contrariamente às normas de Valoração Aduaneira, que também não foram observadas na determinação do preço sobre o qual os tributos foram calculados. Ainda mais, que somente o importador pode responder pela infração por prática de subfaturamento.

Defende que “a sanção deve guardar correlação com o dever jurídico legalmente previsto que foi descumprido pelo agente” e que, “a cada conduta corresponderá uma sanção específica, proporcional ao ato praticado, conforme prudente graduação em lei”, razão pela qual considera as multas aplicadas desproporcionais, inconstitucionais e confiscatórias. Cita jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça e do Conselho de Contribuintes.

Quanto a isso, que o valor do crédito constituído em face das infrações cometidas deve limitar-se ao suposto dano ao Erário; que a multa tributária absorve a infração administrativa; que a multa agravada não pode ser exigida quando o lançamento funda-se em presunção de ocorrência da infração; que é inaplicável a multa equivalente ao perdimento quando a mercadoria não for localizada ou tiver sido consumida. Requer a aplicação de retroação benigna do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, com multa de 10%. Que não se aplicam concomitantemente as multas de conversão da pena de perdimento das mercadorias e por subfaturamento. Finalmente, que a multa pela falta de apresentação dos documentos de instrução do despacho aduaneiro aplica-se exclusivamente ao importador.

A importadora, empresa By Brasil Trading Ltda, apresenta linha de defesa situada em posição diametralmente oposta a boa parte das considerações aduzidas pela NSCA Comércio de Artigos de Vestuário Ltda.

Afirma que “não havia contrato expresso firmado entre a empresa importadora e sua adquirente e a importação era realizada com recursos da Boutique DASLU, na qualidade de adquirente, inclusive com adiantamentos de pagamentos relativos às operações”.

Explica que os proprietários da Boutique DASLU viajavam a diversos países e efetuavam a aquisição de diversos produtos de vestuário com recursos próprios. Que ela própria, por meio de seus representantes, nunca viajou ao exterior para realizar quaisquer negociações com os fornecedores estrangeiros para aquisição das mercadorias objeto da lide. Anexa seu passaporte como prova disso. Que as “invoicers” eram trazidas do exterior, com valores previamente estabelecidos. Assim, prestava serviço de intermediação no desembaraço aduaneiro das mercadorias previamente adquiridas pela DASLU, serviços pelos quais cobrava 5% do preço informado nas “invoicers”.

Que recebia as “invoicers” pelo correio e, no despacho aduaneiro, informava os preços nelas especificados. Entende que isso faz prova de que não tinha conhecimento de que as mercadorias estivessem, se é que estavam, com valores subfaturados. Ainda mais, considera precárias as provas da infração de subfaturamento do preço acostadas aos autos.

Acrescenta,

De outro lado, a adquirente Boutique DASLU enviava via conta corrente, através de transferência bancária, os valores correspondentes ao fechamento de câmbio, ao pagamento dos tributos acrescidos de 5%, referente à taxa de prestação de serviços da trading.

**Insurge frisar, mais uma vez, que a operação se realizava deste modo única e exclusivamente pela falta de habilitação no Radar da adquirente Boutique DASLU, não caracterizando em nenhum momento operação ilegítima de comércio exterior.** (grifos no original)

Se houve detrimento ao erário público, a imputação deve ser individualizada a Boutique Daslu e seus sócios, pois conforme quebra do sigilo bancário da Empresa e de seus sócios, verifica-se que os valores constantes nos extratos bancários são relativos a fechamento de câmbio, restando provado que a Empresa Recorrente, bem como seus sócios, não obtinham nenhuma vantagem ilegal com as operações de importação (doc. 2).

Argumenta que “o entendimento firmado na r. decisão de que houve fraude na operação por não comprovação dos recursos financeiros não merecer prosperar”, pois “a origem dos recursos financeiros utilizados nas importações advinham de adiantamentos feitos pela própria Boutique DASLU”.

Quanto à responsabilidade tributária, defende que o inadimplemento da obrigação tributária por parte da Daslu não faz presumir a prática pelo sócio-gerente da importadora, dos ilícitos previstos no art. 135 do CTN.

Contesta demoradamente o procedimento adotado pela Fiscalização Federal na comprovação da prática de subfaturamento do preço.

Portanto, a simples constatação de que o preço da nota fiscal está aquém do normalmente praticado é apenas presunção relativa.

Não existe contra a RECORRENTE a prova "sine qua non". Diante disto, vislumbrar que o valor anômalo concernente a determinadas mercadorias constantes da nota fiscal, diverge de valores de pedidos, de gravações em computadores ou de correspondências via emails, não é elemento essencial para determinar a figura do subfaturamento, como muitos consideram, pois se trata apenas de um indício de infração.

É bom salientar que contra a RECORRENTE também não existem valores de pedidos, correspondência via emails ou correio, gravações, arquivos de computador, etc, que possam dar margem a presunção de subfaturamento nas importações por ela intermediadas.

Alega inconstitucionalidade das multas aplicadas. Também que a multa de 150% do valor do Imposto foi fixada por Medida Provisória, que não atendeu ao requisito de urgência previsto no artigo 62 da Constituição Federal.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

Para melhor clareza dos preceitos que conduzirão à decisão que será tomada no presente voto, creio que seja de grande interesse que se faça uma breve digressão em torno dos conceitos que deram origem à presunção que ampara parte da exigência fiscal ora combatida.

Ainda que a não comprovação da origem dos recursos empregados em atividade de comércio exterior presuma a ocorrência da interposição fraudulenta, a infração especificada hoje no artigo 689, inciso XXII, combinado com o parágrafo primeiro, do atual

Regulamento Aduaneiro – Decreto 6.759/09, matriz legal Lei nº. 10.637/02, é assim identificada.

Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, caput e § 1º, este com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59):

(...)

XXII - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

§ 1º A pena de que trata este artigo converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59).

Trata-se, portanto, de infração por ocultação (i) do sujeito passivo, (ii) do real vendedor, (iii) comprador ou (iv) de responsável pela operação. No final do texto normativo, fica esclarecido que a interposição fraudulenta de terceiros está inserida dentre as hipóteses de ocultação dolosa das pessoas antes relacionadas (*inclusive a interposição fraudulenta de terceiros*).

A ocultação das pessoas elencadas no inciso XXII do Decreto 6.759/09 praticada de forma dolosa enseja a aplicação da pena de perdimento da mercadoria, por dano ao Erário, convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro dessas, nos casos em que não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

Necessário sublinhar que a tipificação da infração por dano ao Erário não se vincula aos efeitos ato, ou à sua extensão. Se extrai do texto legal que a ocultação intencional do sujeito passivo, do vendedor, do comprador ou do responsável, caracteriza, por si só, a conduta sancionada. Desnecessário que a fiscalização se esforce em provar a efetiva ocorrência de prejuízo aos cofres públicos.

Com efeito, o que a norma legal intenta coibir é forma de agir do administrado, potencialmente lesiva ao interesse coletivo.

E nem se diga que, assim determinando, a legislação esteja hostilizando indistintamente o negócio jurídico indireto e interferindo na liberdade de escolha do particular, na opção pela forma que melhor atende suas necessidades. Em lugar disso, busca-se prevenir o negócio atípico, sem efeito prático aparente e de conformação reconhecidamente lesiva ao interesse público. Seja por razões econômicas, financeiras, operacionais ou de qualquer outra natureza, o que se espera é que seja perceptível alguma vantagem lícita a justificar a opção pelo caminho menos provável na obtenção de fins equivalentes.

Há que se destacar que, ao assim definir, a Lei 10.637/02 não inova em relação aos Decretos-lei nº 37/66 e nº 1.455/76. Lá, assim como aqui, considerou-se configurado o dano ao Erário independentemente da comprovação do efeito lesivo. Para comprovar tal assertiva, basta a leitura das demais hipóteses elencadas no artigo 689 do Regulamento Aduaneiro.

Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, caput e § 1º, este com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59):

I - em operação de carga ou já carregada em qualquer veículo, ou dele descarregada ou em descarga, sem ordem, despacho ou licença, por escrito, da autoridade aduaneira, ou sem o cumprimento de outra formalidade essencial estabelecida em texto normativo;

II - incluída em listas de sobressalentes e de provisões de bordo quando em desacordo, quantitativo ou qualitativo, com as necessidades do serviço, do custeio do veículo e da manutenção de sua tripulação e de seus passageiros;

(...)

IV - existente a bordo do veículo, sem registro em manifesto, em documento de efeito equivalente ou em outras declarações;

(...)

XVII - estrangeira, em trânsito no território aduaneiro, quando o veículo terrestre que a conduzir for desviado de sua rota legal, sem motivo justificado;

(...)

E não me parece que presunções legais dessa ordem devam causar surpresa. Mais do que um expediente aceitável, trata-se de medida indispensável à obtenção dos resultados visados pela Administração Tributária. É um pressuposto que decorre do teor normativo do próprio Código Tributário Nacional, matriz das regras de formação do Sistema Tributário Nacional. A fiscalização e a arrecadação de tributos é amplamente alicerçada na colaboração forçada do sujeito passivo, como bem exemplificam a obrigação de prestar informações e de antecipar o pagamento do tributo. Por seu turno, a legislação ordinária toma emprestado e reproduz esse modelo, e não somente quando determina obrigação de fazer, mas, também, quando limita a iniciativa empreendedora do sujeito passivo, presumindo a ocorrência da infração na conduta que deseja reprimir.

Noutro vértice, faz-se a devida ressalva à possibilidade de desconstituição da presunção legal pela comprovação, segundo as peculiaridades próprias de cada caso e mediante elementos de prova igualmente particulares, que tratou-se de mero erro formal escusável. Desta forma, vê-se também preservada a busca da verdade material, outro dos pilares que sustentam as relações do particular com o Estado.

No caso concreto, merecem ser destacadas certas declarações nem um pouco convergentes nas versões apresentada pelas partes para os acontecimentos.

A NSCA Comércio de Artigos de Vestuário (NSCA) declara-se compradora dos produtos importados pela By Brasil, em razão do que não tem qualquer responsabilidade sobre os atos praticados antes da aquisição das mercadorias, inclusive eventual subfaturamento do preço, prática que, segundo entende, beneficia o importador. Por isso mesmo não teria interesse comum. Não seria solidária. Também defende não ter havido importação por conta e ordem, pois os recursos não eram seus, mas da própria By Brasil.

De outra parte, a By Brasil afirma taxativamente que “a importação era realizada com recursos da Boutique DASLU, na qualidade de adquirente, inclusive com adiantamentos de pagamentos relativos às operações”. Desce ao nível de detalhamento, para

explicar que eram os proprietários da Boutique que viajavam para o exterior e efetuavam a aquisição de produtos de vestuário com recursos próprios, para depois enviar-lhe as faturas pelo correio (apresenta passaporte como prova de que não viajou ao exterior). Por transferência bancária, era creditado o numerário para fazer frente ao fechamento de câmbio, pagamento de tributos, acrescidos dos cinco por cento que cobrava para realização do serviço.

De fato, operações simuladas envolvem sempre declaração enganosa de vontade, capaz de confundir o intérprete, situado entre versões instáveis dos fatos. Uma posição extremamente vantajosa, que encontra no próprio antagonismo resposta às mais diferentes indagações. Do simulacro, a defesa declara-se o real operador, da acusação direta, ausência de vínculo com o fato gerador do tributo.

É assim que, exemplo no vertente caso, parece não haver nenhum responsável pelo subfaturamento do preço declarado. Um lado diz que a redução beneficia apenas o importador e é prática somente por ele consumada; o outro, que apenas declarou o preço encontrado nos documentos remetidos pelo correio, sem qualquer ingerência na negociação feita no exterior.

Situações como essa explicam uma parte significativa da motivação para o disciplinamento, de forma tão determinista, de ocorrências com esse perfil. Na impossibilidade de conhecer os verdadeiros benefícios alçados em cada operação, nas suas mais variadas conformações, e determinar com precisão e, principalmente, sem margem para manobra, quem é responsável pelo que e porque, ficaram estabelecidas regras rígidas para realização do negócio assim avençado, e atribuição de responsabilidades, se não vejamos.

O adquirente da mercadoria importada por sua conta e ordem passou a condição de responsável solidário pelo Imposto, assim como pela infração – matriz legal Decreto-lei 37/66, com alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 2.158-35/01.

Art. 32 - É responsável pelo imposto:

(...)

Parágrafo único. É responsável solidário:

(...)

III - o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Art. 95 - Respondem pela infração:

(...)

V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Foi equiparado a estabelecimento industrial, tornando-se contribuinte de direito do Imposto sobre Produtos Industrializados. A ele passaram a ser aplicadas as normas de incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS próprias do importador.

**Art. 79.** Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

**Art. 81.** Aplicam-se à pessoa jurídica adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, as normas de incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS sobre a receita bruta do importador.

Certos requisitos e condições foram estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro, direito de regulamentação outorgado pelo artigo 80 da Medida Provisória nº 2.158-35/01.

**Art. 80.** A Secretaria da Receita Federal poderá:

I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro; e

II - exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do adquirente.

A Instrução Normativa 225/02 estabeleceu as regras para consecução do negócio. Esclareceu que a operação por conta e ordem de terceiro era aquela promovida no nome da pessoa jurídica para mercadoria adquirida por outra, mediante contrato previamente firmado (parágrafo único do artigo 1º). As informações a respeito da operação deveriam, obrigatoriamente, retratar a realidade, sob pena de perdimento das mercadorias (inciso I do artigo 4º).

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.

(...)

Art. 4º Sujeitar-se-á à aplicação de pena de perdimento a mercadoria importada na hipótese de:

I - inserção de informação que não traduza a realidade da operação, seja no contrato de prestação de serviços apresentado para efeito de habilitação, seja nos documentos de instrução da DI de que trata o art. 3º (art. 105, inciso VI, do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966);

(...)

Dois meses após a edição da IN 225 de 2002, a Lei 10.637/02 alterou o artigo 23 do Decreto-lei 1.455/76, criando previsão específica de infração punível com a perda dos bens no caso de inobservância dos critérios definidos pela Secretaria da Receita Federal para importação por conta e ordem. Até então, a infração vinha sendo enquadrada dentro da hipótese de mercadoria estrangeira, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembaraço tiver sido falsificado ou adulterado.

Art. 59. O art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 23. ....

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

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

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

§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional."(NR)

No ano seguinte, 2003, a Lei excepcionou as mercadorias cuja pena de perdimento tivesse sido convertida em multa das hipóteses de não incidência do Imposto.

Art. 77. Os arts. 1º, 17, 36, 37, 50, 104, 107 e 169 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passam a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 1º .....

.....

§ 4º O imposto não incide sobre mercadoria estrangeira:

(...)

III - que tenha sido objeto de pena de perdimento, exceto na hipótese em que não seja localizada, tenha sido consumida ou revendida." (NR)

No intento de coibir práticas negociais danosas, o legislador definiu regras inflexíveis para atuação das ditas empresas prestadoras de serviço de importação, com as quais pretendeu não só alcançar o adquirente da mercadoria importada por sua conta e ordem, sujeitando-o às mesmas regras e condições próprias do importador, como também evitar que a negociação fosse dissimulada, definindo-a, se assim ocorresse, como hipótese de ocultação e/ou interposição.

A presente atuação dá conta de operações envolvendo cifras que alcançam a expressão de vinte milhões de reais para uma empresa com Capital Social cuja integralização não logrou ser comprovada. É o que diz a Fiscalização na Descrição dos Fatos do Auto de Infração.

Ocorre que, na análise e verificação dos livros contábeis, fiscais e demais documentos entregue pela empresa, não foi comprovado o ingresso efetivo dos

recursos financeiros para o aumento e a integralização do capital social, ainda mais, na magnitude informada. (...)

Foi colhida a termo declaração dos sócios da empresa a respeito da integralização do Capital Social.

Pergunta 10 — De que forma foi integralizado o capital da empresa? Em dinheiro ou em Bens?

Resposta: Com a venda das 4 (quatro) lojas, no valor de aproximadamente R\$ 200.000,00.

Pergunta 11 — Os sócios ou a empresa possui a documentação que comprove a alienação de bens, transferência dos recursos financeiros para a empresa (TED, extrato bancário, cópia de cheque)?

Respostas: Não se lembra se ainda tem os documentos, dizendo que quem deve saber informar é o contador da empresa.

(...)

Além disso, fica a seguinte indagação: Mesmo com a venda das lojas, no valor informado e que o declarante não lembra se ainda tem os documentos pertinentes, como poderia efetuar a integralização de R\$ 1.170.000,00, correspondente a 90% de sua propriedade?

Informa o Relatório Fiscal, que a condição financeira dos sócios da empresa era da mesma forma incompatível com o volume de operações e que a empresa também não tinha capacidade operacional. No dia 26 de outubro de 2006 a Fiscalização Federal fez a verificação *in loco* da condição operacional do importador. Assim relatou.

Verificamos que a empresa estava fechada e que nenhum representante legal se encontrava no local para a ciência da ação fiscal. Entretanto, fomos informados pelo zelador do Edifício - Sr. Sirlei de Oliveira, RG 25.488.594-9, CPF 695.600.048-79, que a empresa havia mudado para Avenida Dona Ana Costa nº 374, conj. 55 — bairro Gonzaga — Santos - SP. Mas, embora a visita tivesse ocorrido em horário de expediente normal, em tal endereço a sala encontrava-se fechada e não havia nenhuma placa identificando o nome da empresa.

Dirigimos, também, ao endereço considerado como sendo o residencial do sócio da empresa o Sr. CHRISTIAN POLO, ou seja, na Rua General Rondon, 11, apartamento nº. 42 do edifício Tívoli — bairro Aparecida — Santos - SP, porém, fomos informados pelo Sr. Sidney Parada, síndico do prédio desde 2001, que o apartamento 42 estava à venda desde o ano 2001 e que o Sr. CHRISTIAN POLO nunca esteve no citado prédio. Todos estes fatos estão relatados nos Termos de Constatação, anexos às folhas 2179 a 2182.

(...)

No decorrer dos trabalhos fiscais constatou-se a inexistência de local para estocagem e armazenagem de mercadorias importadas pela autuada ou que tivesse sido alugado para esta finalidade. Uma coisa é certa. No escritório localizado na Av. Dona Ana Costa nº. 374 conj. 55 — bairro Gonzaga — Santos - SP, não há condição para armazenamento de mercadorias importadas.

O escritório de aproximadamente 70 m<sup>2</sup>, no quinto andar de um edifício comercial (sala 55), conforme declarado pelo Sr. Christian Polo em 01/11/2006 na pergunta nº 13 do termo de declaração nº. 5, (fls.2186 a 2194) era uma sala alugada e também não foi encontrado nos livros, nos documentos e nos registros contábeis,

quaisquer informações relativas à contratação de armazéns de terceiros para a estocagem das mercadorias transacionadas pela empresa.

Deixo um pouco de lado o que diga respeito à participação da NSCA nas operações.

Considerando apenas as condições até aqui relatadas, não há como duvidar de que as importações declaradas pela By Brasil, foram realizadas por conta e ordem de terceiros. Seja pela ausência de capacidade operacional, pelo fato de o Capital Social informado não ter sido integralizado, ou, ainda, pela falta de recursos para adquirir as mercadorias, ou principalmente, porque, como declarado, tratava-se de uma empresa que apenas prestava serviços de importação, sem qualquer contato com os exportadores estrangeiros, ao preço de 5%, parece-me mais do que seguro afirmar que essas importações não foram realizadas em nome próprio.

Assim, uma vez que realizadas com total negligência às regras estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal para intermediação, configurada a hipótese de ocultação do real comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, por interposição fraudulenta.

O argumento de não ter sido configurada a importação por conta e ordem porque a By Brasil constou nos contratos de câmbio, nas faturas comerciais e emitiu notas fiscais de entrada e saída a título de compra e venda, e, assim, presentes os quatro elementos a indicar a propriedade da mercadoria, conforme entendimento do Órgão Fiscalizador externado por meio do ADI SRF 07/2002 e IN 247/02, deve ser veementemente rejeitado. Esses fatos comprovam exatamente o contrário. Que a operação, que deveria ter sido declarada como por conta e ordem de terceiro, com fechamento do contrato de câmbio e faturamento em nome do adquirente e emissão de notas fiscais de serviço por parte do importador, foi feito ao arrepio da Lei, pela ocultação do real comprador, com interposição fraudulenta.

Neste mesmo diapasão, não pode prosperar o raciocínio de que a legislação superveniente, de caráter declaratório e, portanto, passível de aplicação retroativa, possa trazer qualquer benefício às partes. Primeiro, por tudo que até aqui foi dito, não tenho nenhuma razão para acreditar que as importações tenham sido realizadas com recursos da By Brasil. Depois, a Lei 11.281/06, ao prever a importação por encomenda, manteve erguido um dos pilares do controle sobre este tipo de operação, qual seja, a necessidade de observação dos critérios e exigências definidos pela Secretaria da Receita Federal.

Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.

§ 1º A Secretaria da Receita Federal:

I - estabelecerá os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora na forma do caput deste artigo; e

II - poderá exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do encomendante.

§ 2º A operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do § 1º deste artigo presume-se por

conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. (grifos meus)

§ 3º Considera-se promovida na forma do caput deste artigo a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)

Resolvido tratar-se de caso de interposição fraudulenta, necessário que se avalie as provas coletadas pelo Fisco sobre a participação da NSCA no negócio.

Antes, contudo, fique assentado que não houve inovação nos fundamentos do Auto de Infração, como argumenta a Recorrente. A Delegacia da Receita Federal é clara a respeito do assunto e aponta com precisão as folhas do processo onde encontra-se especificada a solidariedade com base nas disposições do Código Tributário Nacional, como segue.

No item 9.3.1 do Relatório Fiscal (na fl. 2143, vol. 11), a autoridade lançadora afirma que, a NSCA foi cientificada da solidariedade desta empresa em relação ao crédito tributário formalizado neste processo administrativo, com base no inciso I, do artigo 124 da Lei nº 5.172/1966 (CTN). Este dispositivo legal também foi referenciado no Termo de Intimação e Ciência de Solidariedade relativo ao Procedimento Fiscal e Lançamento de Crédito Tributário, na fl. 2214 (vol. 11).

De menor importância que a Fiscalização Federal tenha em determinado momento da descrição dos fatos manifesto entendimento sobre a aplicação da Medida Provisória nº 2.158-35 de 2001. Como se vê da transcrição acima, os autos também fazem referência ao artigo 124 do CTN. Ademias, o sujeito passivo defende-se dos fatos e não da Lei. Havendo disposição legal expressa determinando a solidariedade, não há razão para protesto sobre a capitulação nesse ou naquele dispositivo. Passível de discussão é se a adquirente é ou não solidária pelos impostos e multas. O fato de a Fiscalização desenvolver raciocínio que não é acompanhado *in totum* pela Autoridade Julgadora de primeira instância faz parte do processo dialético de formação da decisão do litígio e não constitui modificação do critério jurídico nem inovação.

Também não é possível admitir que em *“face ao princípio da tipicidade que vigora no Direito Tributário (...) só o interesse jurídico comum justificaria a divisão de responsabilidade”*, de tal sorte que *“somente poderia haver solidariedade se houvesse dois importadores agindo de forma conjunta”*. Ora, assim fosse e não haveria necessidade de falar-se em obrigação solidária das pessoas com interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal, pois ela decorreria do próprio artigo 121 do Código, que define o contribuinte como sujeito passivo da obrigação principal.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Superado isso, é preciso que se enfrente a afirmação de que não há prova nos autos de que todas as operações tenham sido realizadas por conta e ordem da NSCA.

A Recorrente reclama pela aplicação de critério que a responsabilize apenas pela fração do crédito tributário correspondente às mercadorias que lhe foram destinadas. Apresenta Parecer técnico com o qual procura demonstrar a pouca representatividade dos documentos efetivamente analisados pela Fiscalização Federal.

Encontra-se na Descrição dos Fatos do Auto de Infração.

O que se constatou de forma inequívoca é que a BOUTIQUE DASLU é a responsável pelas transações internacionais irregulares, notadamente, de vestuários de acessórios diversos de luxo, embora não conste no sistema informatizado da RFB nenhuma declaração aduaneira registrada em nome da mesma. Na verdade, em função de uma espécie de "blindagem" criada a essa empresa não aparece claramente em qualquer fase da admissão aduaneira, quer seja como prestador de serviços de importação, quer seja como adquirente dos produtos comercializados.

Mas, pelos dados extraídos das informações contábeis, dos documentos fiscais e comerciais pertinentes (Notas Fiscais de Saída) e pelos elementos contidos nos documentos de importação, constata-se que as importações realizadas pela empresa BY BRASIL TRADING LTDA nos anos 2004 e 2005, foram destinadas a diversas empresas do grupo BOUTIQUE DASLU, CNPJ 61.035.267/0014-23; NSCA — INDÚSTRIA, COMERCIO, EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA, CNPJ 61.035.267/0001-09; LOMMEL - EMPREENDIMENTOS COMERCIAIS LTDA, CNPJ 07.205.428/0001-10.

No caso, não temos dúvida que quem tem, de fato, o domínio das operações comerciais é a BOUTIQUE DASLU pelas seguintes razões:

1) Nos documentos de importação obtidos nos procedimentos de investigação, inclusive, no exterior, constam como sendo a BOUTIQUE DASLU a real compradora das mercadorias submetidas a despacho aduaneiro pela BY BRASIL TRADING LTDA.

2) Constatamos no quadro "Dados complementares" das Declarações de Importação registradas pela BY BRASIL TRADING o código do cliente que identifica como sendo da BOUTIQUE DASLU. Para exemplificar, citamos a seguir alguns códigos e números das Notas Fiscais de Saída:

2.1) Código do cliente na DI (dados complementares): DSL 002H-05; DSL 017-05; DSL 025-05; DSL 021-05; DSL 048-05; DSL 062-05; DSL 069-05; DSL 065- 05; DSL 080-05; DSL 083-05; DSL 092-05; DSL 087-05; DSL 089-05; DSL 081-05; DSL 093-05; DSL 091-05; DSL 082-05; DSL 097-05; DSL 106-05; DSL 088-05; DSL 105-05; DSL 099-05; DSL 098-05; DSL 101-05; DSL 107-05; DSL 0111-05;

2.2) Números das Notas Fiscais de Saída: 21, 22, 28, 29, 31, 41, 42, 46 a 48, 53, 54, 57 a 66, 74, 77 a 86, 88 a 98, 102 a 104, 107, 113 a 115, 118, 119, 123, 127 a 129, 132, 133, 137 a 139, 142, 143, 170, 173, 174, 186 a 188, 190, 194, 195, 199, 204, 211, 212, 216, 217, 222 a 225, 229, 230, 234, 235, 239, 240, 245 a 247, 250,

251, 262, 266, 274 a 277, 283 a 286, 290, 301, 302, 059, 411, 412, 438, 444, 447, 451, 721, 785, 792, 793, 895 a 914, 948 a 974, 1109 a 1161, 1178 a 1193, 1232 a 1262, 1314, 1324 a 1367, 1408, 1411, 1416, a 1437, 1451 a 1457, 1489 a 1500, 1502 a 1514, cópias anexas às fls. 2557 a 2922.

Compulsando os autos, é possível identificar diversos documentos emitidos no exterior onde é feita menção à empresa DasLu, além das notas fiscais de saída acima relacionadas. Não há, de fato, comprovação de que todas as operações foram realizadas desta forma. Essa é uma circunstância muito comum em processos nos quais, como o presente, há acusação de fraude. Por isso mesmo, antecipo aqui as premissas que também prestar-se-ão à valoração das provas de subfaturamento do preço e da participação da NSCA no negócio.

Como é de sabença, a comprovação do fato é ônus de quem alega. A Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código do Processo Civil, fixa assim a responsabilidade.

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

No entanto, na relação jurídica entre sujeito passivo e o Estado essa máxima requer a observação de certas particularidades. No direito tributário, é do próprio administrado o dever registrar e guardar os documentos e demais efeitos que testemunham a ocorrência dos eventos passíveis de comprovação. A guarda não constitui obrigação do Erário e não integra a natureza das relações fisco-contribuinte. Nem mesmo se pode falar em pacto formal do fato constitutivo do direito.

A comprovação do fato jurídico tributário depende, em regra geral, de que o administrado apresente os documentos que a legislação fiscal o obriga a produzir e manter ou reconheça sua ocorrência em declaração prestada à autoridade pública.

No caso específico de subfaturamento do preço na importação ou de interposição fraudulenta, desnecessário dizer que esse modelo não favorece a comprovação do ilícito. Por óbvio, não haverão de ser espontaneamente apresentados documentos que testemunhem negociação em condições diferentes das declaradas, tampouco a contabilidade formal conterá informações sobre a prática das irregularidades. Com efeito, será necessário que o Fisco obtenha as provas em procedimento de exceção, conhecido como de busca e apreensão, ou por outros meios alternativos, como feito, no caso concreto, pela obtenção de documentos junto aos fornecedores estrangeiros. Contudo, não é sensato esperar que essas informações contemplem a integralidade das transações efetuadas.

Por isso, é meu entendimento que a decisão quanto à consistência dos elementos de prova apresentados tanto na acusação de subfaturamento do preço quanto na de interposição fraudulenta deva reconhecer tais circunstância e, por conta delas, admitir elementos subsidiários na formação de um quadro indiciário. É claro que a constatação da ocorrência de uma infração em determinado momento não pode se irradiar para todas as demais operações conduzidas pela pessoa jurídica, presumindo-se a ocorrência de fraude nas negociações consumadas dali pra frente, mas não há como evitar algum efeito sobre a opinião que se forma sobre a índole dos atos praticados. É preciso que a cena altere-se substancialmente, sob pena que se julguem reiteradas as práticas reveladas em operações passadas.

Inclua-se nestas considerações gerais, o disposto no artigo 68 da Lei 10.833/03, presumindo idênticas as mercadorias descritas de forma semelhante em diferentes declarações de importação para fins de determinação do tratamento tributário ou aduaneiro.

Art. 68. As mercadorias descritas de forma semelhante em diferentes declarações aduaneiras do mesmo contribuinte, salvo prova em contrário, são presumidas idênticas para fins de determinação do tratamento tributário ou aduaneiro.

Parágrafo único. Para efeito do disposto no caput, a identificação das mercadorias poderá ser realizada no curso do despacho aduaneiro ou em outro momento, com base em informações coligidas em documentos, obtidos inclusive junto a clientes ou a fornecedores, ou no processo produtivo em que tenham sido ou venham a ser utilizadas.

Retornando aos fatos narrados no processo, se extrai dos autos firme demonstração de que operações com determinado desenho estavam sendo realizadas por conta e ordem da empresa NSCA, inclusive com a intermediação de um exportador sediado nos Estados Unidos da América, All Trade Logistics Corp, e com valores inferiores aos efetivamente praticados. Foi com base em tais evidências que todas as importações com idênticas características foram consideradas irregulares, tanto no que diz respeito à sujeição passiva/solidariedade, quanto ao preço praticado.

A NSCA apresenta em sua defesa Parecer Técnico de Natureza Contábil com informações que merecem ser enfrentadas. Reproduzo excerto do Recurso Voluntário no qual o assunto é abordado.

A fragilidade da acusação fiscal torna-se evidente quando se analisa de forma imparcial o "quadro indiciário" existente nos autos. Para facilitar o exame da questão, a Recorrente obteve o parecer técnico em anexo (doc 1), cuja juntada aos autos se justifica com o objetivo de melhor demonstrar a improcedência das alegações da DRJ quanto à participação da Recorrente nas operações objeto da autuação, em face do elevado número de documentos acostados ao processo e como forma de efetivação do princípio da verdade material (CTN, art. 142, Decreto 70.235/72, art. 16, §4º, "c").

A análise detida do processo revela que a principal peça de acusação é a Tabela II do Relatório Fiscal, onde foram comparadas as faturas apresentadas pela By Brasil às autoridades aduaneiras e as ditas "faturas verdadeiras" (invoices) obtidas pela Fiscalização (fls. 2.148/2.152). Nessa tabela são listadas 19 DI's de um total de 172 DI's. Das DI's listadas, foram analisados apenas 139 itens, quando a autuação abrange 2.769, o que representa uma amostra de 5,02%. A Fiscalização não juntou nenhuma DI.

Pois bem, das 139 faturas que compõem a Tabela II, verifica-se que 45,3% indicam como destinatária das mercadorias a By Brasil, sendo que para 38,8% houve a emissão de nota fiscal de saída interna com destino a empresa diversa da NSCA e para 4,3% não consta a empresa destinatária. Em 43,1% dos casos da Tabela II não se pode afirmar, portanto, que as mercadorias foram importadas pela ou para a NSCA.

Mesmo levando em consideração as faturas internacionais que continham indicação da NSCA (equivocadamente, pois o importador era sempre a By Brasil), o exame das notas fiscais de saída emitidas pela importadora demonstra que apenas

14,4% das operações tiveram como destino a NSCA. Em 51,7% as mercadorias foram destinadas a terceiros que não a NSCA. Em 33,8% dos casos não há indicação do destinatário.

De outro lado, ainda que se queira extrapolar as 19 DI's relacionadas na Tabela II, o cotejo das notas fiscais de saída da By Brasil juntadas ao processo com o total de 172 DI's autuadas, indica que apenas 24,4% dos casos tiveram como destino a NSCA.

Outras empresas foram destinatárias de 9,7%. Para 66% dos casos não há qualquer indicação quanto ao destinatário. Ou seja, para 75,6% do total das importações não ficou demonstrado que a NSCA seria a destinatária das mercadorias.

Portanto, a afirmação da DRJ no sentido de que as mercadorias importadas teriam sido destinadas à Recorrente não encontra amparo nas provas coligidas pela Fiscalização.

As notas fiscais emitidas pela By Brasil demonstram que apenas parte das mercadorias importadas e nacionalizadas foi transferida à NSCA. Não é lícito presumir, pois, que a NSCA teria fornecido recursos para custear as operações de comércio exterior da By Brasil. Os indícios não são sérios, nem precisos, muito menos concordantes, pois os elementos constantes dos autos apontam em diferentes direções.

De se iniciar por dizer que a Tabela II, a meu ver, não deve ser reconhecida como a principal peça de acusação. Trata-se de uma amostra elaborada com base nos documentos obtidos dos fornecedores estrangeiros, com a qual a Fiscalização Aduaneira demonstra o percentual de subfaturamento praticado. Leia-se o relato versado no Auto.

Para melhor visualização das irregularidades aduaneiras, segue, abaixo, a tabela comparativa de valores **"Tabela II"**, contendo amostra de valores declarados x valores praticados nos processos que compõem a amostra das importações registradas pela BY BRASIL TRADING LTDA, cópias das faturas anexas às fls. 2400 a 2556.

A defesa protesta contra a baixa representatividade destes dados. Conclui que a amostra representa apenas 5,02% dos itens incluídos na autuação.

*Data máxima vênia*, uma vez que comprovado que em cinco por cento das operações o preço informado representa apenas vinte por cento do preço efetivamente praticado e que nas demais importações declararam-se preços equivalentes, melhor seria que o esforço da defesa estivesse destinado a explicar esse fato e não à reclamação quanto à baixa representatividade destas faturas.

O mesmo se diga em relação ao percentual de faturas obtidas no exterior em nome da By Brasil e não da NSCA. A questão que se apresenta é: por que grande parte delas foi emitida em nome da NSCA?

O Parecer apresentado pela defesa informa, em relação às notas fiscais de saída, que *“apenas 14,4% das operações tiveram como destino a NSCA. Em 51,7% as mercadorias foram destinadas a terceiros que não a NSCA. Em 33,8% dos casos não há indicação do destinatário”*. Não avaliei a precisão dos cálculos, mas percebe-se que as notas fiscais acostadas ao longo das quase 400 folhas estão próximas da totalidade do período fiscalizado e tem como destinatário, em quase cem por cento dos casos, a empresa Daslu, do mesmo grupo da NSCA. Por isso há poucas notas fiscais emitidas contra a NSCA.

Noutro giro, a respeito da solidariedade, há que se acrescentar o teor da defesa apresentada a este Conselho pela By Brasil, como segue.

A Recorrente, no caso em apreço, realizou importações para a empresa Boutique DASLU, no período de 2004 e 2005, de produtos de vestuário em geral.

Não havia contrato expresso firmado entre a empresa importadora e sua adquirente e a importação era realizada com recursos da Boutique DASLU, na qualidade de adquirente, inclusive com adiantamentos de pagamentos relativos às operações.

A importação era realizada na modalidade de importação direta, somente pelo fato de a adquirente Boutique DASLU não estar devidamente habilitada no Radar e demais sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal.

Abaixo segue demonstrada como a operação de importação direta era realizada:

a) Atos Praticados pela Boutique DASLU

Os proprietários da Boutique viajavam a diversos países, efetuavam a aquisição de diversos produtos de vestuário (bolsas, sapatos, roupas e acessórios em geral) com recursos próprios.

Os representantes legais da Recorrente nunca viajaram para o exterior para realizar quaisquer negociações com os fornecedores estrangeiros para aquisição das mercadorias que deram origem ao auto de infração constante no Processo Administrativo 11128.002813/2002-80. A prova disso é cópia anexa do passaporte do representante legal da empresa By Brasil Trading (doc. 01).

Na mesma ocasião os adquirentes da mercadoria traziam consigo o "invoicer" com valores previamente estabelecidos e detalhados dos valores de cada item comprado.

A Boutique tinha diversos importadores, dentre eles a Recorrente By Brasil, que era independente, não tinha nenhuma ligação com os demais importadores, e simplesmente prestava serviço de intermediação no desembaraço aduaneiro das mercadorias previamente adquiridas pela própria Boutique, uma vez que esta, como acima referenciado, não possuía a habilitação no Radar, exigida por lei.

Antes do desembaraço da mercadoria, a Recorrente recebia via correio ou retirava pessoalmente na Boutique os "invoicers" com os valores já estabelecidos e contratados pela adquirente com os fornecedores internacionais, que deveriam ser lançados na nota fiscal de entrada e que serviam de base de cálculo para os impostos a serem recolhidos.

(...)

Convém ressaltar que quem fechava os "invoicers" no exterior era a adquirente Boutique DASLU, e que somente após isso é que os "invoicers" eram apresentados aos REQUERIDOS.

De outro lado, a adquirente Boutique DASLU enviava via conta corrente, através de transferência bancária, os valores correspondentes ao fechamento de câmbio, ao pagamento dos tributos acrescidos de 5%, referente à taxa de prestação de serviços da trading.

Insurge frisar, mais uma vez, que a operação se realizava deste modo única e exclusivamente pela falta de habilitação no Radar da adquirente Boutique DASLU, não caracterizando em nenhum momento operação ilegítima de comércio exterior.

Como já dito, não é mesmo de se esperar que o Fisco encontre comprovação do valor praticado e da intermediação para cada uma das operações investigadas. Uma vez que adequadamente comprovado que algumas operações com traços idênticos a outras estava sendo realizada mediante fraude, presumível que, nas demais, a conduta tenha-se repetido. Ainda mais, entendo que o relato preciso dos fatos oferecido pela importadora By Brasil é por demais contundente. Não vejo por que, sem que sejam oferecidos novos elementos, essas informações devessem ser desacreditadas.

Na mesma esteira, demonstrado que a fatura comercial emitida em nome da By Brasil não merece fé, resta caracterizada sua falsidade, aplicando-se, quanto ao preço, o disposto no artigo 88 da MP 2.158-35/01.

Art. 88. No caso de fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria, em conformidade com um dos seguintes critérios, observada a ordem seqüencial:

I - preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar;

II - preço no mercado internacional, apurado:

a) em cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada;

b) de acordo com o método previsto no Artigo 7 do Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT/1994, aprovado pelo Decreto Legislativo no 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto no 1.355, de 30 de dezembro de 1994, observados os dados disponíveis e o princípio da razoabilidade; ou

c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.

Parágrafo único. Aplica-se a multa administrativa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado, sem prejuízo da exigência dos impostos, da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996, e dos acréscimos legais cabíveis.

E não passa despercebido. As empresas não apresentaram os verdadeiros documentos produzidos durante as transações comerciais no exterior, razão pela qual aplica-se, também, o artigo 70 da Lei 10.833/03. Não acolho o entendimento da defesa de que os documentos tenham sido apresentados, embora rejeitados pela Administração. Os documentos apresentados durante o despacho são falsos e, por conseguinte, não são aptos a produzir nenhum efeito em favor das autuadas.

Art. 70. O descumprimento pelo importador, exportador ou adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, da obrigação de manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações que realizarem, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que estão submetidos, ou da obrigação de os apresentar à fiscalização aduaneira quando exigidos, implicará:

(...)

II - se relativo aos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras:

a) o arbitramento do preço da mercadoria para fins de determinação da base de cálculo, conforme os critérios definidos no art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, se existir dúvida quanto ao preço efetivamente praticado; e

A prerrogativa de arbitramento do preço pôs fim à controvérsia em torno da necessidade de observação dos preceitos contidos no Acordo de Valoração Aduaneiro nos casos em que se constate que o administrado intencionalmente presta informações inverídicas na declaração de importação. Independentemente disso, as opiniões consultivas publicadas pelo Comitê Técnico de Valoração Aduaneira já apresentavam firme entendimento no sentido de que, nos casos de fraude, deve ser observada a legislação de cada país.

#### Opinião consultiva 17.1

##### Alcance e implicações do Artigo 11 do Acordo

A expressão "sem sujeição a penalidades", utilizada nas disposições concernentes ao direito de recurso que figura no Artigo 11, impede a Aduana de exigir, antes da interposição do recurso, o pagamento integral das penalidades impostas em razão de fraude em matéria de valor ou de outra infração às normas sobre valoração ?

A questão foi levantada porque o parágrafo 3 da Nota Interpretativa ao Artigo 11 faz menção ao pagamento integral dos direitos aduaneiros, antes da interposição do recurso, mas não trata dos casos que envolvem o pagamento de multas ou outra penalização.

O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira concluiu que o parágrafo 2 da Nota Interpretativa ao Artigo 11 dispõe claramente que a expressão "sem sujeição a penalidades" significa "que o importador não estará sujeito ao pagamento de uma multa ou à ameaça de sua imposição pelo único fato de ter decidido exercer o seu direito de recurso".

Por outro lado, o direito de recurso do importador, segundo este artigo, diz respeito às decisões tomadas pelas administrações aduaneiras com relação à determinação do valor aduaneiro, de conformidade com o Acordo.

Disso resulta que os casos de fraude não foram alcançados por esse artigo; nestes casos, o exercício do direito de recurso deveria ajustar-se às disposições da legislação nacional, que poderia prever tanto o pagamento das multas como o dos direitos aduaneiros antes da interposição do recurso". (grifei)

#### Opinião consultiva 18.1

##### Implicações do Artigo 13 do Acordo

A questão foi colocada no sentido de esclarecer se a garantia que o importador tem que prestar para retirar suas mercadorias, segundo o Artigo 13, cobre somente o pagamento dos direitos aduaneiros, de modo que as Aduanas ficam privadas de garantias adequadas para arrecadar as multas ou outras penalidades que possam ser impostas a pessoas ou exigíveis pelas mercadorias.

O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira concluiu que o Artigo 13 é aplicável somente quando, no curso da determinação do valor aduaneiro das mercadorias importadas, resultar necessário retardar a determinação definitiva desse valor. Um exemplo desta situação seria quando fosse necessário efetuar ajustes segundo o Artigo 8, porém as informações pertinentes não estivessem disponíveis no momento da importação. Numerosos casos desta natureza poderiam, de fato, surgir no curso da determinação do valor aduaneiro segundo o Acordo. Nessas circunstâncias, esse artigo prevê que as mercadorias podem ser retiradas, se for prestada uma garantia ou fiança suficiente para cobrir o montante definitivo dos direitos aduaneiros.

O Artigo 13 não tem o propósito de alcançar os casos de infração à legislação aduaneira ou de fraude; nessas situações, o desembaraço das mercadorias ou a prestação de garantia relacionada com multas ou outras penalidades estariam sujeitos às disposições da legislação nacional de regência.” (grifei)

#### Opinião consultiva 19.1

#### Aplicação do Artigo 17 do Acordo e do parágrafo 6 do anexo III

A questão foi formulada objetivando esclarecer se o Artigo 17, lido conjuntamente com o parágrafo 6 do Anexo III, outorga poderes suficientes às Administrações Aduaneiras para detectar e comprovar as infrações relativas à valoração, incluída a fraude, e se incumbe ao importador o ônus da prova no curso da determinação do valor aduaneiro. (grifei)

O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira chegou à conclusão de que, ao examinar esta questão, cabe observar que o Artigo 17 estabelece que o Acordo não restringe, nem põe em dúvida os direitos da administração aduaneira. O parágrafo 6 do Anexo III enumera esses direitos, destacando concretamente o direito das administrações nacionais de contar com a plena cooperação dos importadores nas investigações sobre a veracidade ou exatidão de qualquer informação, documento ou declaração. Esta conclusão é reafirmada na Opinião Consultiva 10.1.

Seria incorreto deduzir que ficam implicitamente excluídos quaisquer outros direitos das administrações aduaneiras que não estejam mencionados no Artigo 17 ou no parágrafo 6 do Anexo III.

Os direitos que não estejam mencionados expressamente no Acordo, assim como os direitos e as obrigações dos importadores e das Aduanas na determinação do valor aduaneiro, dependerão das leis e regulamentos nacionais. (grifei)

Corretos, portanto, os procedimentos fiscais destinados à constituição da solidariedade da empresa NSCA e do arbitramento do preço.

Também não há irregularidade nas provas utilizadas pela Fiscalização oriundas da Cooperação Jurídica entre Brasil e Estados Unidos da América. Pela pertinência da abordagem ao assunto, adoto a decisão de primeira instância nesse particular.

Alega que a fiscalização apresentou algumas faturas comerciais denominadas “originais”, que foram utilizadas com o suposto fundamento na “Cooperação Jurídica entre o Brasil e os Estados Unidos da América”, e no contexto específico da “Operação Narciso”, após seu encaminhamento pelo Ministério da Justiça. Afirma o impugnante que foi precipitada a utilização pela fiscalização, de documentos obtidos pelo Ministério Público Federal junto ao Departamento de Justiça norte-americano, consistentes em informações prestadas pelos fornecedores de algumas mercadorias em relação às quais se alega prática de subfaturamento. Assevera que as informações foram prestadas em conformidade com o “Acordo de Assistência Judiciária em

Matéria Penal entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América”, promulgado pelo Decreto nº 3.180/2001, sendo que tal acordo “destina-se tão somente à assistência judiciária mútua entre as Partes” (art. 5º).

No entanto, o próprio Acordo de Assistência Judiciária em Matéria Penal prevê em seu art. 7.3 que: “Nenhum dos dispositivos contidos neste Artigo constituirá impedimento ao uso ou ao fornecimento das informações na medida em que haja obrigação constitucional nesse sentido do Estado Requerente, no âmbito de uma ação penal.”.

Ocorrendo a hipótese acima descrita, não se aplicam as restrições de uso previstas nos arts. 7.1 e 7.2 desse acordo:

#### “Artigo VII

##### Restrições ao Uso

1. A Autoridade Central do Estado Requerido pode solicitar que o Estado Requerente deixe de usar qualquer informação ou prova obtida por força deste Acordo em investigação, inquérito, ação penal ou procedimentos outros que não aqueles descritos na solicitação, sem o prévio consentimento da Autoridade Central do Estado Requerido. Nesses casos, o Estado Requerente deverá respeitar as condições estabelecidas.

2. A Autoridade Central do Estado Requerido poderá requerer que as informações ou provas produzidas por força do presente Acordo sejam mantidas confidenciais ou usadas apenas sob os termos e condições por ela especificadas. Caso o Estado Requerente aceite as informações ou provas sujeitas a essas condições, ele deverá respeitar tais condições.”

Quanto à possibilidade de aplicação cumulativa das multas por subfaturamento e conversão da pena de perdimento, foi bem a decisão de piso, esclarecendo que o disposto no Regulamento Aduaneiro, atualmente parágrafo único do artigo 707 do Decreto 6.759/09, exclui apenas a exigência de penalidade por infração administrativa depois de aplicada a pena de perdimento. Aqui ela foi convertida em multa.

Art. 707. As infrações de que trata o art. 706 (Lei no 6.562, de 1978, art. 3o):

I - não excluem aquelas definidas como dano ao Erário, sujeitas à pena de perdimento; e

II - serão apuradas mediante processo administrativo fiscal, em conformidade com o disposto no art. 768.

Parágrafo único. Para os efeitos do inciso I, as multas relativas às infrações administrativas ao controle das importações somente poderão ser lançadas antes da aplicação da pena de perdimento da mercadoria.

Não há fundamento para sugestão de que as penalidades tributárias absorvam as administrativas, nem que a multa agravada não possa ser aplicada em lançamentos baseados em presunção. Primeiro, de se dizer que a presunção compõe o quadro probatório, não é o método exclusivo de comprovação dos autos, pois há provas diretas da infração. Segundo, uma vez provado que as faturas apresentadas decorrem de simulação por interposição, caracterizada a fraude para todas as operações assim realizadas, sujeita à multa agravada.

Também não pode prosperar a tese de que a multa por conversão da pena de perdimento somente possa ser aplicada quando a mercadoria ainda não tiver sido desembaraçada. Ora, uma das infrações passíveis de aplicação de pena de perdimento e, corolário, da conversão em multa, refere textualmente a mercadoria já desembaraçada. Vejamos.

Art. 618. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 105, e Decreto-lei no 1.455, de 1976, art. 23 e § 1o, com a redação dada pela Medida Provisória no 66, de 2002, art. 59):

(...)

XI - estrangeira, já desembaraçada e cujos tributos aduaneiros tenham sido pagos apenas em parte, mediante artifício doloso;

(...)

§ 1o A pena de que trata este artigo converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido transferida a terceiro ou consumida (Decreto-lei no 1.455, de 1976, art. 23, § 3o, com a redação dada pela Medida Provisória no 66, de 2002, art. 59).

E, ainda que tal previsão não estivesse ali a confirmar a improcedência do argumento, o fato é que passa longe da doutrina e da jurisprudência a hipótese defendida pela empresa autuada como solidária. A mercadoria pode estar sujeita à pena de perdimento antes, durante ou depois do despacho e, se não encontrada, a pena converte-se em multa. A decisão DRJ apresentada como jurisprudência favorável à tese, além de ter sido tomada em situação atípica (processo de pena apartado do processo de exigência de tributos), tem fundamento na convivência entre exigência de tributos, multas e pena de perdimento convertida em multa, não em razão de a mercadoria já ter sido desembaraçada.

As decisões proferidas no âmbito do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, como se sabe, não se opõe às decisões deste Colegiado. Apenas aquelas proferidas em Regime de Repercussão Geral ou Recurso Repetitivo são de observação obrigatória pelos Conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

"Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543- B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes."(AC)

A proporcionalidade das multas e a inobservância do requisito de urgência na edição da MP 2.158/35-01, por serem matérias de viés constitucional, não merecem ser apreciadas.

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

É defeso a esta corte administrativa, salvo as hipóteses expressamente previstas no parágrafo único do artigo 62 supracitado, deixar de aplicar dispositivo legal formalmente válido sob pretexto de violação constitucional ou princípios nela resguardados.

Exceção na orientação da vertente decisão faz-se acerca da multa pela não apresentação dos documentos de instrução do despacho aduaneiro. Sem adentrar à responsabilidade solidária da NSCA, concluo, do teor da descrição do fato do Auto de Infração, que apenas a By Brasil foi intimada a apresentar os documentos, razão pela qual não vejo como apenar a outra.

Conforme já observado, a empresa BY BRASIL TRADING LTDA deixou de apresentar a documentação exigida de forma completa. Com relação aos documentos que instruíram os Despachos de Importação, ou seja, o Conhecimento de Carga — BL e a Fatura Comercial, a empresa simplesmente deixou de entregar à fiscalização, embora tenha sido intimada para tal - item 02 do Termo de Intimação e de Início de Fiscalização nº. 04 de 01/11/2006.

Finalmente, segundo meu entendimento, a multa de dez por cento do valor da operação aplicável à pessoa jurídica que ceder o nome não revogou a multa no valor aduaneiro das mercadorias por interposição fraudulenta. A Orientação Coana/Cofia/Difia sem número, datada de 11 de julho de 2007, que trata da aplicação de multa na cessão de nome a terceiro, em operações de comércio exterior, chega à seguinte conclusão.

Em resumo, conclui-se que se aplicam as seguintes disposições legais, às hipóteses abaixo enumeradas:

Interposição fraudulenta presumida pela não comprovação da origem dos recursos:

Pena de perdimento da mercadoria, com base no art. 23, inciso V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

Proposição de inaptidão da inscrição do CNPJ da pessoa jurídica (art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430/96, e art. 41, **caput** e parágrafo único, da IN RFB nº 748/2007);

Interposição fraudulenta comprovada, seja pela identificação da origem do recurso de terceiro, seja pela constatação da ocultação por outros meios de prova:

Pena de perdimento da mercadoria, com base no art. 23, inciso V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

Multa de 10% do valor da operação acobertada, aplicada sobre o importador, conforme dispõe o art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

De fato, não tenho qualquer dúvida de que jamais a intenção do legislador foi no sentido cominar penalidade mais branda nos casos de interposição fraudulenta de pessoas. Basta observar que em nenhum momento se disse que a multa decorrente da conversão da pena de perdimento, especificamente nos casos de interposição fraudulenta, deixaria de ser equivalente ao valor aduaneiro e passaria a ser de dez por cento do valor da operação. Seria de se perguntar por que razão o legislador teria destacado uma das ocorrências tipificadas como dano ao Erário, que sujeitam a mercadoria à pena de perdimento, para, em circunstâncias nas quais a mercadoria não pudesse ser apreendida, o perdimento fosse convertido não em valor compensatório, mas em inexpressivos dez por cento deste. Creio que, fosse essa a ideia, a primeira medida deveria ter sido no sentido de determinar a exclusão da infração do rol de situações compreendidas no conceito de dano ao Erário, já que a este deve ser necessariamente associado penalidade gravíssima de perdimento das mercadorias, ou, alternativamente, de multa no valor desta.

Além do mais, as disposições legais a respeito são claras ao indicar, como consequência da aplicação da multa de dez por cento, a exclusão da hipótese de declaração de inaptidão, a teor do parágrafo único do artigo 33 da Lei nº 11.488/07. Dito dispositivo esclarece que, à hipótese prevista no caput (aplicação da multa de dez por cento pela cessão do nome) não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (declaração de inaptidão).

Também não creio que, ao assim entender, estejamos negligenciando o princípio que protege o apenado da aplicação de mais de uma penalidade à mesma conduta.

Primeiro, devemos lembrar que é grande a quantidade de situações para as quais há previsão legal de aplicação de mais do que uma penalidade em vista de uma mesma ocorrência, bastando que as infrações decorrentes sejam de natureza distinta. Veja-se o caso do erro de classificação. Ele sujeita o infrator à multa de um por cento do valor da operação, multa de setenta e cinco por cento da diferença de tributos e, muitas vezes, multa de trinta por cento do valor das mercadorias. E nem se fale dos casos de subfaturamento na importação.

Segundo, é preciso compreender que, desde o começo, todas as disposições legais foram sendo concebidas à luz da interpretação jurídica dada às ocorrências identificadas no mundo real, a partir do que forjaram-se instrumentos capazes de alcançar todas as pessoas envolvidas. Um dos pontos de partida deste empreendimento foi a interpretação de lavra da Procuradoria da Fazenda Nacional – Parecer PGFN CAT 1.316/01, por meio da qual ficou assentado que o contribuinte do imposto é sempre a pessoa cujo nome consta no conhecimento de carga, independentemente de quem estiver efetivamente interessado na aquisição das mercadorias ou fizer as negociações prévias. Como consequência, as autuações obrigatoriamente passaram a indicar como contribuinte do Imposto a pessoa informada nas declarações de importação como sendo o importador das mercadorias, restando incluir o adquirente no mercado interno como solidário na operação. Ao aplicar a multa compensatória nos casos de mercadorias sujeitas à pena de perdimento, forçosamente identifica-se como

contribuinte a pessoa que registrou a declaração de importação, embora pretenda-se apenas o verdadeiro proprietário destas mercadorias, que figura como responsável solidário.

Finalmente, cumpre destacar que o assunto está hoje claramente regulamentado no Regulamento Aduaneiro em vigor – Decreto 6.759/09.

Art. 727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput).

(...)

§ 3º A multa de que trata este artigo não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas.

VOTO POR DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, apenas para excluir do polo passivo a empresa NSCA Comércio de Artigos de Vestuário Ltda da fração do crédito tributário decorrente da multa pela não apresentação dos documentos de instrução do despacho aduaneiro de importação, prevista no art. 107, IV, alínea “b”, do Decreto-Lei nº 37/66, com a redação da pela Lei nº 10.833/2003.

Sala de Sessões, 29 de janeiro de 2013.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa – Relator.