



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

Processo nº 11131.000163/2007-06
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-005.999 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de março de 2019
Matéria IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO
Recorrente SPIN COMERCIAL LTDA E
COLUMBIA TRADING SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 23/05/2003 a 23/12/2005

LEGITIMIDADE-PASSIVA. SUJEITO PASSIVO SOLIDÁRIO.

Constatado que importador e adquirente tinham interesses comuns na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, ou seja, a importação de mercadorias, ambas, de forma solidária, devem compor o pólo passivo de lançamento de ofício.

VINCULAÇÃO ENTRE ADQUIRENTE E FORNECEDOR.

A constatação de vinculação entre as empresas fornecedoras internacionais e a adquirente das mercadorias importadas, inclusive com o seu controle financeiro e administrativo, existente de modo informal, implica em indício de falsidade nas informações constantes nas faturas emitidas, subfaturamento, conluio, simulação e fraude nas operações de importação diretas e por conta e ordem realizadas.

OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE.

Restando claro que o real adquirente das mercadorias importadas foi pessoa diversa da do importador, a ausência desta informação na declaração de importação registrada, permite que se conclua pela ocultação daquela e faz presumir a interposição fraudulenta de terceiros.

PREÇO. ARBITRAMENTO. MP 2.158-35/2001, ART. 88. CRITÉRIO NÃO JUSTIFICADO. IMPROCEDÊNCIA.

Ao arbitrar o preço das mercadorias, para fins de determinação da base de cálculo dos tributos aduaneiros, com fundamento no art. 88 da MP 2.158-35/2001, a autoridade aduaneira deve seguir o roteiro ali estabelecido. Indicando adotar os procedimentos estabelecidos no AVA-GATT, deve o autuante observar a sequência de métodos estabelecida em tal acordo, assim como o conteúdo e as restrições à sua utilização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento para afastar o arbitramento, e os valores dele decorrentes (diferenças de tributos e multas sobre tal diferença), mantendo a autuação apenas no que se refere à ocultação (multa substitutiva do perdimento), e com o valor aduaneiro declarado pelo importador, vencida a Conselheira Mara Cristina Sifuentes (relatora), que votou por negar provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

Rosaldo Trevisan - Presidente e Redator

(assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes - Relatora.

(Assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente), Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Lázaro Antônio Souza Soares, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, e Rodolfo Tsuboi (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado pela ALFÂNDEGA DO PORTO DE FORTALEZA, de forma solidária, em face de SPIN COMERCIAL LTDA (SPIN), real adquirente, e COLUMBIA TRADING S.A. (COLUMBIA), importadora.

A exigência tributária se deu por meio dos autos de infração:

(1) de fls. 04 — 77, inerente ao Imposto de Importação, à multa por declaração a menor do valor de transação da mercadoria (subfaturamento) e à multa pela conversão da pena de perdimento (ocultação do real adquirente dos bens importados);

(2) de fls. 78 — 91, do IPI-importação;

(3) de fls. 92 — 113, do COFINS-importação; e

(4) de fls. 114-134, do PIS/PASEP-importação.

Como acréscimos legais, exigiu-se multa de ofício de 150% e juros de mora, perfazendo na data dos lançamentos o montante de R\$ 15.468.512,01.

A ação fiscal decorreu da iniciativa da ALFÂNDEGA DO PORTO DE VITÓRIA, que, após analisar petição da importadora COLUMBIA, detectou indícios de que a empresa SPIN, com sede em Fortaleza/CE e filiais em Manaus/AM e Barueri/SP, era a real adquirente de operações de importação, pelo que, encaminhou esta informação à ALFÂNDEGA DO PORTO DE FORTALEZA para adoção dos procedimentos cabíveis. Esta iniciou procedimento especial de fiscalização nos termos da IN SRF 228/2002 (verificação da

origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate a interposição fraudulenta de pessoas) contra a empresa SPIN, cujo resultado culminou com a formalização de diversos lançamentos.

Por meio do Termo de Constatação nº 01/2007 (fls. 136 — 156) e demais esclarecimentos, inclusive a informação fiscal de fls. 1592 — 1601, a fiscalização aduziu como razões de lançar:

1. Ocultação do efetivo adquirente das mercadorias (fls. 136 — 143)- Quarenta e três (43) importações registradas diretamente pela COLUMBIA (fls. 1152 — 1153) ocorreram mediante a ocultação da SPIN da condição de efetiva adquirente das mercadorias importadas, em função de:

- Vinculação entre SPIN e os fornecedores estrangeiros MI INTERNATIONAL e IWEB GROCER (fls. 137— 138);

- Exclusividade de fornecimento A. SPIN no mercado nacional pelo exportador estrangeiro MI INTERNATIONAL (fls. 137);

- Identificação pela SPIN dessas DI's registradas diretamente pela COLUMBIA como sendo importações feitas por sua conta e ordem, apresentando inclusive documentos instrutivos —faturas e conhecimentos de transporte — BL (fls. 138 e 422 — 429). Constando mesmo em algumas dessas faturas que o comprador/buyer seria a SPIN (fls. 441, 442, 445 —451 e 459) e em alguns desses BL que a SPIN ou terceiro seria o agente consignado, conforme identificado no quadro 2.1 de fls. 139;

- Elementos de inidoneidade de faturas: divergências entre assinaturas de mesmo signatário (quadro 2.2 — fls. 139 — 140 e 531 — 532); numeração de faturas sem sequência numérica e cronológica (fls. 612 —618, 480 — 485 e 794— 753); utilização de formato de data utilizado no Brasil e não nos EUA, local de emissão das faturas (fls. 445 — 449);

- Repasse integral das mercadorias importadas ao amparo dessas DI's à SPIN (fls.140 — 143), inclusive com apresentação de notas fiscais de transferência de posse de mercadorias importadas ao amparo de duas DI's registradas como importação direta pela COLUMBIA (fls. 196, 379, 380 e 401);

- Ocultação da condição de estabelecimento equiparado a industrial (fls. 149 — 150).

2. Subfaturamento do valor declarado (fls. 143 — 149) — Diz respeito as quarenta e três (43) importações registradas diretamente pela COLUMBIA (fls. 1152 — 1153) e as oitenta e uma (81) importações registradas pela COLUMBIA, formalmente por conta e ordem da SPIN (fls. 1162 — 1164), em razão de:

- *Vinculação entre a SPIN e os fornecedores estrangeiros MI INTERNATIONAL, IWEB GROCERS e MAG CORPORATION (fls. 137— 138);*
- *Exclusividade de fornecimento A. SPIN no mercado nacional pelo exportador estrangeiro MI INTERNATIONAL (fls. 137);*
- *Diferenças de preços de produtos idênticos em importações distintas do mesmo importador e exportador (fls. 143 — 149);*
- *Elementos de inidoneidade de faturas, que caracterizariam a falsidade das mesmas:*

Apresentação de via de fatura de mesma numeração, diversa a da utilizada para instruir a DI; divergências entre assinaturas de mesmo signatário (quadro 2.2— fls. 139 — 140, 557 — 558, 749 — 753 e 913 - 918); numeração de faturas sem sequência numérica e cronológica (fls. 454 — 459, 461, 645 e 648— 652,); utilização de formato de data utilizado no Brasil e não nos EUA, local de emissão das faturas (fls. 437 — 440 e 446 — 449);

No procedimento especial sobre a autuada SPIN também restaria provada a não comprovação da origem dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior:

- *Constatação de saldo credor("estouro de caixa") na conta Caixa dos Livros Razão apresentados pela empresa;*
- *Não comprovação da origem.no recebimento de vendas;*
- *Vendas realizadas pelo preço de custo;*
- *Irregularidades na contabilização de pagamentos efetuados a fornecedores;*
- *Evidências de existência de interposta pessoa no quadro societário da SPIN.*

Para fins de constituição do crédito tributário e tendo em vista a hipótese de fraude, a fiscalização definiu os valores aduaneiros das mercadorias com base em arbitramento, conforme artigo 84 do Regulamento Aduaneiro (mercadorias idênticas ou similares), cuja matriz legal é o artigo 88 da MP 2158-35, de 2001. Assim, expõe os valores arbitrados conforme os Demonstrativos de Arbitramento de Preços de Produtos Importados (fls. 1117-1122 e 1125-1132) e Demonstrativos de Valor Aduaneiro de Produtos Importados (fls. 1123-1124 e 1133-1135).

Com base no art. 9 do Decreto nº 4.544, de 2002, a autuada SPIN é equiparada a industrial, o que a obriga a escriturar Livro Registro de Apuração do IPI, emitir nota fiscal de venda com destaque do IPI, bem como as demais obrigações, inclusive o recolhimento do IPI, o que não ocorreu conforme explica às fls. 149 — 150.

Conclui o Termo de Constatação com a apresentação de um quadro do crédito tributário apurado e com a observação de ciência do sujeito passivo solidário, no caso, a COLUMBIA.

As conclusões da fiscalização de configuração da presunção legal de interposição fraudulenta pela não comprovação da origem dos recursos empregados em operações de comércio exterior ensejou o encaminhamento de representação fiscal propondo a declaração de inaptidão de inscrição no CNPJ da SPIN, fato que ocorreu em 09/11/2007, com efeitos a partir de 05/06/2002 (fls. 1603). A SPIN impetrou mandado de segurança contra o referido procedimento especial em face de suposta ilegalidade e abuso, demanda esta negada em 1ª e 2ª instância (fls. 1994 — 1999).

As empresas apresentaram impugnação que foram analisados pela DRJ que converteu o julgamento em diligência para:

- *que fosse explicitado o resultado do procedimento especial de fiscalização citado na descrição dos fatos dos autos e no Termo de Constatação nº 01/2007, notadamente quanto à verificação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de importações, inclusive que fosse anexado ao processo o respectivo relatório final, e se fosse o caso, que se procedesse ao lançamento complementar;*
- *que fosse respondido se o procedimento especial de fiscalização ocorreu apenas sobre a SPIN COMERCIAL LTDA ou se também ocorreu sobre a COLUMBIA TRADING S/A, e neste caso, que fosse informado o resultado, anexando ao processo o relatório final;*
- *que fossem apontadas as vias das faturas que apresentaram divergências (as que instruíram as DI's e as que foram apresentadas A. fiscalização), e ainda, as DI's a que se referem, inclusive com a indicação da folha onde as mesmas se encontram no processo;*
- *a localização no processo das vias da fatura 743452 e das DI's 04/0288743-8 e 04/0071615-6, bem como das demais faturas as quais a fiscalização entende que houve "apresentação de vias diversas de faturas de mesma numeração, contendo informações diferentes, e instruindo importações diferentes";*
- *se, de fato, ocorreu exame de valoração aduaneira em face das DI's 03/0716868-3, 03/1039272-6, 03/1039294-7, 03/1039311-0, 03/1039312-9, 03/1039363-3, 03/1039364-1, 03/1039443-5, 03/1039648-9 e 03/1039661-6; e se positivo, que fosse anexado o processo ou o relatório inerente ao exame de valoração aduaneira, de modo que fosse informado quando ocorreu e qual unidade foi responsável pelo referido exame; qual o resultado, que, se positivo, qual o montante da exigência tributária, se houve pagamento integral, e se foi deduzido do lançamento em apreço o crédito tributário eventualmente recolhido à época.*

O resultado da diligência foi transcrito na informação fiscal onde:

Anexou as fls. 1605 — 1625 os itens 6.1 - 6.6 e 7.1 do Relatório Final de Procedimento Especial de Fiscalização e informou que não houve lançamento complementar.

Aduziu que (fls. 1594): No presente caso é irrelevante que a empresa COLUMBIA tenha sido ou não sido submetida a procedimento especial para comprovar a origem, disponibilidade e transferência de recursos utilizados nessas operações de comércio exterior. Embora a escrituração contábil da SPIN não permita identificar a operação a que os recursos repassados a COLUMBIA se destinem (fls. 1809/38), a mesma revela que a SPIN foi efetivamente supridora dos recursos empregados nas operações de importação registradas diretamente pela COLUMBIA dos fornecedores estrangeiros MI INTERNATIONAL e IWEB GROCERS. Uma vez que os recursos empregados nas importações aqui tratadas foram supridos pela SPIN, conforme detalhado a seguir, e em face dessa empresa foi realizado procedimento especial de fiscalização.

Foram apontadas das faturas que apresentam divergências (fls. 951, 953 e 056) e as DI's a que se referem, conforme indicações de fls. 1594— 1598.

Sobre a localização no processo das vias da fatura 743452, das DI's 04/0288743-8 e 04/0071615-6, bem como das demais faturas as quais a fiscalização entende que houve "apresentação de vias diversas de faturas de mesma numeração, contendo informações diferentes, e instruindo importações diferentes", a autuante admitiu ter havido equívoco na localização mencionada no termo de constatação as fls. 144, pelo que, indicou as localizações corretas conforme fls. 1598.

Quanto à possível ocorrência de exame de valoração aduaneira em face das DI's 03/0716868-3, 03/1039272-6, 03/1039294-7, 03/1039311-0, 03/1039312-9, 03/1039363-3, 03/1039364-1, 03/1039443-5, 03/1039648-9 e 03/1039661-6, com base na informação fiscal da Alfândega do Porto de Vitória (fls. 2000), foi informado (fls. 1598) que tal exame se deu apenas sobre a DI 03/0716868-3, sendo que o importador retificou a DI e informou valores superiores em 150% aos valores originalmente declarados, recolhendo espontaneamente as diferenças tributárias.

Ao processo foi anexado o despacho de fls. 2052, sendo que as explicações quanto a data do exame de valoração, a unidade responsável pelo exame; o resultado, o montante da exigência tributária, se houve pagamento integral, e se foi deduzido do lançamento em apreço o crédito tributário eventualmente recolhido a época, tudo consta nas fls. 1598- 1588.

Além das explicações ora expostas, a autuante afirmou ainda que a falsidade nas assinaturas de BRIAN POESCHEL ficou evidenciada pelas divergências entre elas e pelo fato de o mesmo ser "notário público", função que, ao ser responsável pela autenticação de documentos da empresa, é eticamente incompatível com a gerência dessa mesma empresa.

Também reafirma que as assinaturas de GINA PEREZ são divergentes.

Em relação as planilhas de análise de preços dos produtos vendidos, elaboradas e apresentadas pela SPIN (fls. 1535 — 1543), afirma que estão equivocadas ou o modo de cálculo não foi suficientemente explicitado. Justifica seu raciocínio nos termos das fls. 1600 — 1601.

A DRJ Fortaleza, julgou o processo, Acórdão nº 08-15.787, em 29/06/2009, julgando improcedente a impugnação e mantendo o crédito tributário exigido.

A empresa SPIN foi cientificada do resultado do julgamento e apresentou Recurso Voluntário.

A empresa Columbia apresenta petição, fl. 2514 e sgs., onde alega que não houve intimação e abertura de prazo para apresentação de Recurso Voluntário. Por isso, o julgamento foi convertido em diligência, Resolução nº 3401-000.626, de 28/11/2012, para que a empresa fosse cientificada e aberto prazo para apresentação de Recurso.

Após, a empresa Columbia, vem aos autos apresentar seu Recurso Voluntário, fls. 2554 e sgs.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Relatora.

Os Recursos Voluntários são tempestivos e preenchem as demais condições de admissibilidade por isso deles tomo conhecimento.

1. Preliminar de ilegitimidade passiva e cerceamento direito de defesa

Alega a SPIN não ser parte legítima nas importações realizadas diretamente pela COLUMBIA, e que o interesse comum previsto no art. 124, I, do CTN deve ser analisado sob o aspecto jurídico, e não sob o ponto de vista econômico. Continua afirmando que não ocorreu importação por conta e ordem, mas sim importação direta da COLUMBIA, sob encomenda da recorrente. A responsabilização solidária do encomendante só passou a existir com a Lei nº 11.281/2006, posteriormente às operações realizadas. Pugna pelo cerceamento do direito de defesa, já que não tinha gerência ou acesso aos documentos necessários às importações. Esclarece que ao contrário do que afirma a decisão recorrida o acesso aos autos não lhe dá possibilidade de ampla defesa.

A análise das importações realizadas, se elas teriam sido efetuadas diretamente, por conta e ordem, ou por encomenda estão ligadas ao mérito da lide, por isso deverão ser analisadas adiante.

A responsabilidade solidária teve como fundamento legal o art. 124, inciso I, do CTN:

Art. 124. são solidariamente obrigados:

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

No que tange ao direito tributário a regra é que somente haverá a solidariedade passiva, ou seja, entre os devedores. Nela o credor tem a prerrogativa de poder cobrar a obrigação principal de qualquer devedor, ou de todos. Outra particularidade da responsabilidade solidária dentro do direito tributário é que ela não comporta o benefício de ordem, distintamente do que ocorre em algumas situações no direito civil.

O art. 124 do CTN enuncia dentro de seus incisos dois tipos de devedores solidários, a saber: “I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; e II - as pessoas expressamente designadas por lei.”

A solidariedade de que trata o inciso I é também considerada como “solidariedade natural”, que decorre do vínculo de pessoas relacionadas ao fato gerador, com base em um interesse comum. O inciso II traz a “solidariedade legal”, a qual emana diretamente da lei, estabelecendo quem deverá responder pela obrigação tributária.

O interesse da recorrente SPIN está demonstrado na farta documentação juntada aos autos em que consta o nome da mesma (faturas, conhecimento de carga) e ademais a empresa declara que as mercadorias eram importadas para ela, havendo inclusive contrato de prestação de serviços, juntado aos autos, entre a SPIN e a Columbia .

A respeito do alegado cerceamento do direito de defesa, por não ter a recorrente acesso a documentos que poderiam balizar suas argumentações, entendo que carece de amparo.

Todos os documentos utilizados na autuação constam nos autos, que está amplamente calçado com declarações de importação, notas fiscais, e intimações para prestar esclarecimentos e fornecer documentos.

Outros documentos que poderiam servir de amparo às suas pretensões, caso existissem deveriam ter sido enumerados pela recorrente e objeto de pleito específico de juntada aos autos, na fase pertinente do processo. Não consta no processo que a mesma tenha especificado que documentos seriam esses.

Segundo o Regulamento Aduaneiro, são documentos obrigatórios para instrução do despacho de importação o conhecimento de carga, a fatura comercial, e comprovante de pagamentos de tributos. O comprovante de pagamentos dos tributos há muito não é exigido, já que o pagamento é efetuado por meio de débito automático, na maioria dos casos.

*Art.553. A declaração de importação será obrigatoriamente instruída com (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 46, **caput**, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º):*

I- a via original do conhecimento de carga ou documento de efeito equivalente;

*II- a via original da fatura comercial, assinada pelo exportador;
e*

III- o comprovante de pagamento dos tributos, se exigível.

Parágrafo único. Poderão ser exigidos outros documentos instrutivos da declaração aduaneira em decorrência de acordos internacionais ou por força de lei, de regulamento ou de outro ato normativo.

Consta também no RA a possibilidade de se exigir outros documentos que sejam decorrentes de acordos internacionais ou leis, regulamentos ou atos normativos. Por isso, quando a fiscalização solicita documentos para efetuar a análise das transações realizadas ela parte necessariamente da solicitação de documentos que estejam previstos em normas legais. Assim é que solicita livros e documentos fiscais.

Assim sendo, não há de se acatar a alegação de cerceamento de direito de defesa.

Quanto a aplicação da Lei nº 11.281, de 20/02/2006, que seria posterior aos fatos ocorridos e trata da importação por encomenda, deverá ser analisado adiante.

2. Preliminares apresentadas pela Columbia

A recorrente Columbia apresenta inicialmente em seu Recurso Voluntário algumas questões preliminares e pugna pela nulidade do auto.

Alega que o auto de infração foi lavrado contra a empresa Spin onde não consta formalmente o nome da Columbia, e que há necessidade de autos distintos para cada contribuinte e para cada infração, conforme disposto no art. 9º, §1º, Decreto 70.235/72.

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

No caso estamos diante de infração aduaneira onde os elementos de prova para comprovar os ilícitos são os mesmos, e formam um todo, sendo por isso a autuação efetuada em um único processo. Não há ilegalidade nessa prática que é a adotada em todas as imputações do gênero. E a solidariedade entre os contribuintes exige que seja efetuada a autuação conjunta já que assim é possível a defesa e o conhecimento de ambos das razões de defesa respectivas.

Constam no Auto de Infração, fl. 6, a imputação da solidariedade das empresas e o enquadramento legal:

Em Procedimento Especial de Fiscalização referente a verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comercio exterior e combate A interposição fraudulenta de

peçoas, instituído pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal - IN SRF 228/2002, com fulcro no art. 53 do Decreto-Lei nº 37/66, com a redação dada pelo art. 2º do Decreto-Lei nº 2.472/88 e art. 1º da Portaria MF nº 350/2002, em face da empresa SPIN COMERCIAL LTDA., CNPJ: 86.938.453/0001-89, restou configurada não somente a ocultação dessa última como efetiva adquirente de mercadorias importadas no nome da empresa COLUMBIA TRADING S.A., CNPJ: 46.548.574/0001-08, mas também a declaração inexata do valor de mercadorias nessas importações e em outras formalmente por conta e ordem da SPIN COMERCIAL LTDA., conforme circunstanciado no Termo de Constatação nº 01/2007. Assim sendo, nos termos do inciso I do art. 124 do Código Tributário Nacional, adiante transcrito, respondem solidariamente pela infração aqui autuada as empresas, SPIN COMERCIAL LTDA., efetiva adquirente das mercadorias importadas e COLUMBIA TRADING S.A., que registrou as importações em seu nome como direta ou por conta e ordem formal da SPIN COMERCIAL. (grifos nossos)

A necessidade de autos distintos também foi rechaçada pela DRJ:

Diferentemente do que alega a impugnante COLUMBIA, os autos de infração foram lavrados, formalmente, tanto contra a SPIN, como contra a COLUMBIA. O fato de a identificação da COLUMBIA não constar no rosto, e sim em outro local nos autos, não invalida sua inclusão no pólo passivo, não provoca a necessidade de lavratura em autos distintos, e tampouco motiva a nulidade dos autos.

Ademais, quando o § 1º do, artigo 9º do Decreto 70.235/72 diz que "os autos de infração (...) formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova não está dizendo que para cada sujeito passivo solidário na obrigação tributária deverão ser lavrados autos de infração distintos. A hipótese prevista no referido parágrafo se refere à possibilidade de consolidação num mesmo processo de vários autos de infração inerentes a um mesmo sujeito passivo, não sendo necessário formalizar para cada auto de infração um processo distinto.

Evidentemente que, ao dispor "(...) ao mesmo sujeito passivo" não está se referindo à hipótese de solidariedade, e sim à hipótese de formalização de processo referente a autos de infração distintos de mais de um sujeito passivo.

Isto posto, bem como levando em conta os artigos 32, alínea "c", e 95, do Decreto-Lei nº 37/66, e artigos 103 e 105 do Decreto nº 4.543/2002, ora transcritos, não se verifica a necessidade de lavratura de autos de infração distintos quando se tratar de solidariedade, cuja característica, de modo contrário, pressupõe a formalização de lançamento comum em face dos autuados solidários.

A alegação de que havia rasuras no auto de infração onde foi inserido manualmente o nome da Columbia e no campo observações, em afronta ao art. 2º Decreto 70.235/72, não foi acompanhada de provas, e a reprodução que se encontra no início do processo não apresenta os defeitos informados.

Diversamente, em impugnação a recorrente alega haver rasuras na capa do processo e não no auto de infração, o que foi analisado pela DRJ :

Outro argumento da COLUMBIA foi o de haver rasura na capa, mais precisamente no campo "MOVIMENTAÇÕES", o que implicaria em nulidade dos autos.

De fato, constata-se rasura na capa do processo, porém, a esse respeito, diz o artigo 2º do PAF que: "os atos e termos processuais, quando a lei não prescrever forma determinada, conterão somente o indispensável à sua finalidade, sem espaço em branco, e sem entrelinhas, rasuras ou emendas não ressalvadas"

De relevo destacar que a norma em evidência se refere a "atos e termos processuais". Buscando-se o conceito de "ato processual", nos deparamos com a doutrina da consagrada professora Ada Pellegrini (URINO VER, Ada Pellegrini. CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. DINAMARCO, Cândido Rangel. Teoria Geral do Processo. 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.), a qual nos ensina que ato processual é toda conduta dos sujeitos do processo que tenha por efeito a criação, modificação ou extinção de situações jurídicas processuais. Por sua vez, termo processual é a redução a escrito de certos atos processuais praticados nos autos de um processo, ou simplesmente, é a exteriorização do ato processual.

Logo, a simples informação da movimentação (tramitação) do processo não tem o condão de configurar qualquer conduta dos sujeitos do processo que tenha por efeito a criação, modificação ou extinção de situações jurídicas processuais, e tampouco representa a redução a escrito de atos processuais praticados nos autos de um processo, portanto, não é ato e nem termo processual. E uma simples informação, cuja rasura não se encaixa na hipótese tratada no artigo 2º do PAF, sendo incapaz, pois, de motivar a nulidade dos autos.

Informa também que não foi formalmente intimada a impugnar o auto de infração, tendo recebido apenas cópia simples do auto para mera ciência, art. 23, Decreto 70235/72. Entretanto à fl. 1178 do processo consta o aviso de recebimento dos correios, datado de 16/03/2007, onde consta que foi entregue o auto de infração, o termo de constatação e os documentos referentes ao termo de constatação.

A autuação foi efetuada pela unidade da RFB em Fortaleza por ser jurisdicionante à empresa real adquirente das mercadorias, e a recorrente foi enquadrada no escopo da solidariedade. Não existe imposição legal que obrigue a fiscalização da empresa por uma ou outra unidade da RFB. O que existe são normas administrativas que determinam uma divisão interna de atribuições dentro da estrutura da RFB para efeitos administrativos e alcance de maior eficiência e eficácia nos trabalhos de fiscalização. Da mesma forma, conforme já

decidido por diversas vezes no CARF, o MPF é instrumento administrativo de controle, sendo que a atividade de lançamento é atribuição do Auditor-Fiscal, que está vinculado por lei à sua execução, portanto não há que se falar que se infringiu a Portaria SRF nº 6.087/05.

A questão da intimação efetuada pela unidade da RFB em Fortaleza também foi analisada pela DRJ nos seguintes termos, e rechaçada:

A COLUMBIA arguiu a nulidade dos autos em razão de haver sido intimada pela unidade aduaneira de Fortaleza, e não pela de Vitória, onde tem sede.

Destarte, a sede da COLUMBIA é em Vitória-ES, porém a sede da SPIN é em Fortaleza-CE. O artigo 24 do PAF, ao tratar de competência, prevê que o preparo do processo compete à autoridade local do órgão encarregado da administração do tributo.

No caso, a ação fiscal ocorreu por conta de unidade aduaneira responsável pela jurisdição de Fortaleza, sede da SPIN, apontada nos autos como adquirente das mercadorias importadas e autuada de forma solidária com a COLUMBIA.

Assim, em se tratando de uma autuação de forma solidária, que conforme já visto, se respalda nos artigos 32, alínea "c", e 95, do Decreto-Lei nº 37/66, e artigos 103 e 105 do Decreto nº 4.543/2002, a autoridade autuante de Fortaleza-CE, no caso a Alfândega do Porto de Fortaleza, é competente para proceder ao lançamento e intimar os sujeitos passivos solidários, não havendo a necessidade de que a intimação se dê por conta da unidade de Vitória-ES.

Como tal, afasta-se a alegação de nulidade.

Quanto à alegação de que ocorreu prescrição intercorrente, pois ela apresentou impugnação em 13/04/2007 e só foi intimada da decisão de primeira instância em 02/04/2014, e por isso deve ser aplicado por analogia o CTN e a Lei de Execuções Fiscais, temos que o CARF já sumulou a questão:

Súmula CARF nº 11: Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

3. Ocultação do adquirente das mercadorias

O recorrente SPIN afirma que as importações foram efetuadas por conta própria pela COLUMBIA, sendo ela simples adquirente no mercado interno. A própria Columbia reconheceu que ela seria a verdadeira importadora das mercadorias objeto dos autos.

Existem, conforme já informado, importações da COLUMBIA que foram declaradas como próprias (43) e outras declaradas por conta e ordem (81). Suas alegações de refutando a ocultação são a respeito das importações efetuadas diretamente pela Columbia com posterior revenda à recorrente (as 43 declarações).

Apresenta a base legal para a caracterização da importação por conta e ordem de terceiros, qual seja o art. 80 da MP nº 2.158-35/2001 e Instrução Normativa SRF nº 225/2002, que corrobora seu entendimento que houve importação direta:

Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro; e II - exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do adquirente.

*Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que opere **por conta e ordem de terceiros** será exercido conforme 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 pregos e a intermediação comercial. (grifos nossos)

Na sua interpretação os dispositivos legais citados informam que o importador promove o desembaraço aduaneiro de mercadorias adquiridas por outrem, em razão de contrato previamente firmado, e que em momento algum o dispositivo impõe que o importador seja o proprietário das mercadorias.

Ou seja, poderia haver uma importação por conta e ordem de terceiros em que o importador não é o proprietário das mercadorias, porque ele tem contrato firmado, e nesse caso o importador apenas promove o desembaraço das mercadorias em seu nome.

Agrega o esclarecimento contido na Nota Cosit nº 163/2001, referendada pelo Parecer PGFN/CAT nº 1.316/2001 que afirmou:

*Nestes termos, temos que a trading company, ao promover a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro, figurando como consignatária do conhecimento de carga, **poderá encontrar-se em duas situações distintas, a saber:***

a) como importador e proprietário da mercadoria: neste caso a trading é o adquirente e o importador, pois promoveu a entrada da mercadoria. Tanto o conhecimento de carga estará a ela consignado, como a Fatura Comercial será emitida em seu nome (a empresa detém a posse e a propriedade da mercadoria);

b) somente como importador: nesta hipótese a trading figura como prestadora de serviços, sendo contratada para realizar a operação de importação por conta e ordem de terceiros. O adquirente da mercadoria estrangeira é pessoa diversa do importador. A trading company continuará, destarte, sendo o importador, pois é ela quem promove a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro e em nome de quem é

consignada: a mercadoria no conhecimento de carga. Contudo, a Fatura Comercial é emitida em nome do adquirente, à ordem de quem a trading company promoveu a importação (a empresa detém somente a posse da mercadoria)." (pp. 3 e 4 - grifos nossos)

Ademais informa que a própria RFB reconheceu a distinção acima, com a publicação do Ato Declaratório Interpretativo nº 7/2002:

Art. 1º As disposições das Instruções Normativas nº 75, de 2001, e nº 98, de 2001, aplicam-se somente às operações em que a pessoa jurídica comercial importadora - empresa comercial importadora - atue apenas como prestadora de serviços.

Parágrafo único. A empresa comercial importadora atua como prestadora de serviços somente na hipótese em que ela não adquira a propriedade das mercadorias importadas.

Art. 2º Para que se caracterize a aquisição, pela empresa comercial importadora, da propriedade das mercadorias importadas, é suficiente que ocorra uma das seguintes hipóteses em que a referida empresa:

I - conste como adquirente no contrato de câmbio;

II - conste como adquirente na fatura internacional (invoice);

III - emita nota fiscal de entrada ou de saída a título de compra ou venda; ou

IV - contabilize a entrada ou a saída da mercadoria importada como compra ou venda.

Parágrafo único. Na hipótese de a empresa não ter escrituração comercial regular, o aferimento da condição prevista no inciso IV far-se-á com base na natureza da operação efetivada, constante de notas fiscais. "(grifos nossos)

E conclui a recorrente:

Em suma, a distinção fundamental entre as importações por conta própria e por conta e ordem de terceiro é a seguinte: se o importador exclusivamente presta serviços ao adquirente das mercadorias importadas, apenas desembaraçando-as, mas sem adquiri-las, tem-se a figura da importação por conta e ordem de terceiro; por outro lado, na hipótese de ocorrer operação de compra e venda pelo importador, se o importador compra a mercadoria importada para depois revendê-la a terceiro, ter-se-á a importação por conta própria do importador.

E traz parte da decisão recorrida em que afirma que a COLUMBIA adquiriu as mercadorias em seu nome e com recursos próprios, sendo a real adquirente das mercadorias, visando revendê-las no mercado interno:

"(...) Resta claro da análise da documentação anexada ao presente processo administrativo (faturas fiscais, Declaração de

Importação, documentos relacionados a contratação de câmbio, seguro, transporte), que a Impugnante (Columbia) promoveu a importação em nome e com recursos próprios, sendo a real adquirente das mercadorias, visando revendê-las no mercado interno a um proponente comprador, a empresa Spin Comercial Ltda. (fl. 1219)

Já através do extrato de Declaração de Importação, nota-se que a Impugnante também promoveu, com recursos próprios, o pagamento de todos os tributos exigidos na operação de importação (II, IPI, PIS, Cofins e ICMS).

Some-se a tudo isso, o fato de todas as despesas de nacionalização da mercadoria, até a presente fase, estarem sendo acobertadas através de recursos da Impugnante."

Importante frisar que apesar de defender-se alegando que as importações foram efetuadas diretamente pela COLUMBIA, a recorrente afirma que de fato foram importações por encomenda, isso em diversos pontos do Recurso Voluntário, exemplificativamente:

Como visto, em face de todo o exposto, as importações foram feitas por conta da Columbia e encomenda da Recorrente, e não por conta e ordem desta, não sendo as afirmações da decisão recorrida, que se limitaram a reafirmar a acusação fiscal, capazes de infirmar tal fato.

É certo que toda a documentação trazida aos autos faz crer que ocorreu importação por conta própria por parte da COLUMBIA, entretanto a fiscalização dispense esforços para provar que todos os fatos e documentos foram construídos para dissimular a realidade, ou seja, que a COLUMBIA, apesar de declarar a importação como direta e emitir ou receber todos os documentos amparando essa situação, na verdade importava por conta e ordem da empresa SPIN, real adquirente das mercadorias.

A documentação apresentada pela fiscalização para dar suporte a sua argumentação indica com clareza que, não obstante as operações tenham sido indicadas como importações próprias, essas operações foram na verdade importações por conta e ordem da recorrente SPIN.

A fiscalização baseia sua convicção nos seguintes argumentos:

- Vinculação entre SPIN e os fornecedores estrangeiros MI INTERNATIONAL e IWEB GROCER (fls. 137— 138);
- Exclusividade de fornecimento a SPIN no mercado nacional pelo exportador estrangeiro MI INTERNATIONAL (fls. 137);
- Identificação pela SPIN dessas DI's registradas diretamente pela COLUMBIA como sendo importações feitas por sua conta e ordem, apresentando inclusive documentos instrutivos —faturas e conhecimentos de transporte — BL (fls. 138 e 422 — 429). Constando mesmo em algumas dessas faturas que o comprador/buyer seria a SPIN (fls. 441, 442, 445 —451 e 459) e em alguns desses BL que a SPIN ou terceiro seria o agente consignado, conforme identificado no quadro 2.1 de fls. 139;

• Elementos de inidoneidade de faturas: divergências entre assinaturas de mesmo signatário (quadro 2.2 — fls. 139 — 140 e 531 — 532); numeração de faturas sem sequência numérica e cronológica (fls. 612 — 618, 480 — 485 e 794 — 753); utilização de formato de data utilizado no Brasil e não nos EUA, local de emissão das faturas (fls. 445 — 449);

• Repasse integral das mercadorias importadas ao amparo dessas DI's à SPIN (fls. 140 — 143), inclusive com apresentação de notas fiscais de transferência de posse de mercadorias importadas ao amparo de duas DI's registradas como importação direta pela COLUMBIA (fls. 196, 379, 380 e 401).

Foram apresentações pela fiscalização contratos de exclusividade entre o fornecedor estrangeiro MI International e a recorrente SPIN, assinado em 01/01/2004, e depois durante a diligência foi apresentado outro contrato de 01/01/2005 nos mesmos termos, em que ficou demonstrado a vinculação entre eles, fls. 172 e sgs.:

PREAMBLE • MI INTERNATIONAL and its parent, The MI INTERNATIONAL Company, are marketers of premium quality consumer products distributed under various trademarks in the United States of America and around the world. MI INTERNATIONAL has developed 'and applied marketing know-how in the sale of consumer products.

• *WHEREAS, the DISTRIBUTOR has the expertise and the appropriate distribution structure to adequately distribute the Products in Brazil (hereinafter "the Territory");*

• *The execution and delivery of this Agreement has been duly authorized in accordance with the Article, By Laws or other similar organizational documents of the DISTRIBUTOR and as such it constitutes a valid and binding act of the DISTRIBUTOR and does not conflict with or violate the terms of any other agreement between the DISTRIBUTOR and any third party.*

• *The DISTRIBUTOR desires to be appointed MI INTERNATIONAL's exclusive distributor for the Territory and MI INTERNATIONAL wishes to make such appointment.*¹ (grifos nossos)

Também consta no contrato que ele será renovado a cada ano até que alguma das partes resolva rescindi-lo. E que a MI International não venderá seus produtos para ninguém no Brasil além da Spin:

1.3. MI INTERNATIONAL shall not sell the Product to anyone in the Territory other than the DISTRIBUTOR except as otherwise specifically provided in, this Agreement: provided, however, that MI INTERNATIONAL shall incur no liability for sales of the Product in the Territory by non-affiliated third parties. (MI International não venderá os produtos para ninguém no território além do Distribuidor, exceto nos casos especificamente designados nesse acordo, desde que, no entanto, a MI

¹ O distribuidor deseja ser indicado como distribuidor exclusivo da MI International para o território (Brasil) e a MI International deseja fazer essa indicação. (tradução livre)

INTERNATIONAL não incorra em responsabilidade pelas vendas do Produto no Território por terceiros não afiliados)

Continua o contrato indicando que somente a Spin poderá comprar produtos da MI International:

2.3. DISTRIBUTOR shall fulfill all its Product requirements by ordering only from MI INTERNATIONAL or its designee.(O DISTRIBUIDOR deverá cumprir todos os requisitos do Produto, solicitando apenas à MI INTERNATIONAL ou ao seu representante)

Além disso, consta que a Spin arcará com todos os custos, incluindo os custos de manuseio e armazenagem, transporte, comissões, custos de venda, custos administrativos, faturamento e cobrança, taxas de financiamento, e todas as taxas governamentais, incluindo impostos e tarifas:

DISTRIBUTOR shall bear all costs incurred in its distribution of the Product, including, but not limited to, the cost of handling, warehousing, transportation, commissions and selling costs, administrative costs, invoicing and collecting, financing charges, cash discounts, bad debts and reserves, and all taxes and governmental charges, including duties and tariffs. (O DISTRIBUIDOR arcará com todos os custos incorridos na distribuição do Produto, incluindo, mas não limitado ao custo de manuseio, armazenamento, transporte, comissões e custos de venda, custos administrativos, faturamento e cobrança, encargos de financiamento, descontos à vista, devedores duvidosos e reservas, e todos os impostos e encargos governamentais, incluindo direitos e tarifas.)

Da análise do contrato de distribuição exclusivo podemos concluir que somente a Spin poderia comprar e revender os produtos da MI International no território nacional. A Columbia então somente poderia atuar como importador por conta e ordem e nunca como importador direto.

Corroborar esse entendimento o teor do contrato "Acordo Comercial" entre a Eximtrading, antiga denominação da Columbia, e a Spin, fls. 186 e sgs:

2.1 - Declara a SPIN que, pretendendo adquirir e importar produtos diversos. (doravante denominada(s) simplesmente - mercadoria(s)-), com cobertura cambial, adotou as seguintes providências:

2.1.1 - Apurou o correto enquadramento das referidas mercadorias na Tarifa Externa Comum (TEC) e na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

2.1.2 - Ajustou diretamente WM o exportador, no exterior, o prego de aquisição em moeda estrangeira, a forma, condições de pagamento e programação de entrega, bem como todos os demais requisitos para a concretização do negócio, tais como a fixação de viés e meio de transporte desde o fornecedor até o porto ou aeroporto brasileiro de destino.

2.2 - Declare a EXIMTRADING que, sendo uma empresa voltada para as atividades de comércio exterior, devidamente registrada nos competentes órgãos governamentais e regularmente art cadastrada no Sistema FUNDAP, junto ao Banco de Desenvolvimento do Espírito Santo, cujas normas declare a SPIN ter plena e inequívoca ciência, encontra-se apta a realizar as operações d importação e nacionalização de mercadorias a pedido da SPIN, respeitadas as condições deste Acordo e as normas legais pertinentes.

2.3 - Considerando o disposto acima, a SPIN declare sua concordância em que a EXIMTRADING figure nas Declarações de Importação na condição de importador e/ou "consignatário", nas operações decorrentes deste instrumento.

3.1 - Por este instrumento, fica ajustado entre as partes que a EXIMTRADING promoverá a importação de mercadorias, sem caráter de exclusividade, de acordo com os pedidos de importação que aceitar da SPIN, providenciando seu desembaraço aduaneiro e sua nacionalização para, em seguida, vendê-las à SPIN nos termos e condições estabelecidos no presente Acordo.

...

o câmbio, cartas de crédito ou financiamentos, poderão ser contratados pelo importador ou pela SPIN, nos termos das normas editadas pelo Bacen.

...

4.4 - *A EXIMTRADING será a consignatária no conhecimento de transporte (bill of lading ou air way bill) e importadora nas faturas comerciais e proformas. Na hipótese de a SPIN figurar como consignatária nos conhecimentos de transporte, estes deverão: (i) ser endossados à EXIMTRADING, comprometendo-se a SPIN a fazer constar em referidos documentos o nome legível e a assinatura da(s) pessoa(s) autorizada(s) a realizar o seu endosso EXIMTRADING; e (ii) apresentar a seguinte expressão: -Endossado à Eximtrading.*

...

4.7 - *Após a nacionalização das mercadorias importadas, estas deverão ser faturadas pela EXIMTRADING contra a SPIN.*

O teor dos contratos e sua validade não foram em momento nenhum contestados pelas recorrentes.

O Acordo Comercial deixa claro que se trata de um contrato de prestação de serviços e que a real adquirente das mercadorias é a Spin, o que não ensejaria o enquadramento na figura de interposição fraudulenta, por si só. É preciso aprofundar na análise.

Foi expressada a possibilidade de ter sido uma importação sob encomenda, que à época dos fatos não estava disciplinada, o que só ocorreu com a edição da Lei nº 11.281/2006.

É importante fazer a distinção entre as modalidades de importação: **(i)** na importação direta, o importador é o próprio adquirente dos bens importados, realizando a importação com recursos próprios e por seu próprio risco; **(ii)** na importação por conta e ordem de terceiros, o importador presta apenas serviços (de logística, aduaneiros, cotação de preços, intermediação) para o adquirente, que é a pessoa de onde provém os recursos para a realização da importação; e **(iii)** na importação para a revenda a encomendante predeterminado, o importador estabelece uma relação de comissão com adquirente, disciplinada pelo artigo 696 e seguintes do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), pela qual o importador é comissário e o adquirente é o comitente, entrando o importador na operação de importação com recursos próprios e se comprometendo a revender os bens importados ao adquirente.

Nessas modalidades existe autorização legislativa para que a Receita Federal detenha a competência para estabelecer requisitos e condições para a qualificação de determinada operação, para fins de reconhecimento do tratamento tributário próprio, além de definição de atribuição de responsabilidade tributária:

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

I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora ou exportadora por conta e ordem de terceiro; e (Redação dada pela Lei nº 12.995, de 2014)

...

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"; (Lei nº 11.281/2006)

Com relação à modalidade de importação por conta e ordem, o artigo 27 da Lei nº 10.637/2002 prevê que "a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste", vide também a Instrução Normativa nº 225/2002, que traz os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica em operações por conta e ordem de terceiros.

No que diz respeito à "importação para revenda a encomendante predeterminado", merece destaque o parágrafo 3º, art. 11 da Lei nº 11.281/2006:

§ 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.

É pertinente agregar o esclarecimento efetuado pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan, Acórdão nº 3401-003.908, de 27/07/2017, acerca desse dispositivo incluído pela Lei nº 11.452:

O referido artigo 11 da Lei recebeu um §3o, em 2007, acrescentado pela Lei no 11.452, de modo a “pacificar a interpretação dada pela administração tributária federal às operações de importação de que trata o art. 11” (conforme parecer do relator, Deputado Neucimar Fraga/PLES, na conversão da MP no 328/2006 na Lei no 11.452, disponível em (...): [segue transcrição do dispositivo]

Por certo que tal dispositivo foi inserido pelo parlamentar capixaba em prol das empresas daquela região que atuam com os benefícios do FUNDAP, para aclarar que as importações por encomenda não se descaracterizam pelo simples fato de haver participação do encomendante nas operações comerciais, mitigando autuações frequentes da RFB, à época, com entendimento diverso. Assim, é irrelevante, por si, a ligação entre a exportadora e a encomendante, ou a participação desta ou daquela na fixação de preços. Aliás, o artigo 14 da Lei no 11.281/2011, em sua redação original, afirma que são aplicáveis ao importador e ao encomendante as regras sobre preços de transferência, já prevendo eventual vinculação entre partes, e que esta não descaracterizaria, por si, a modalidade de importação por encomenda

Merece destaque o voto do Conselheiro Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Acórdão nº 3401-003.986, de 26/09/2017, quando compunha essa turma, julgado por unanimidade de votos, com a participação de alguns dos atuais membros do colegiado, inclusive essa relatora:

Dessa maneira, não se exige para a caracterização de uma "importação para revenda a encomendante predeterminado" que o importador seja o responsável exclusivo pelas tratativas e ajustes com o exportador e, de outro lado, a participação do encomendante predeterminado nas operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior não afasta a caracterização da operação nessa modalidade, o que, inclusive, acabou por rechaçar alguns conceitos de "importação para revenda a encomendante predeterminado" antes defendidos na doutrina e por parte dos operadores de direito. Com isso, como já afirmado, o conceito de "importação para revenda a encomendante predeterminado" deve ser buscado e é aquele definido pela Lei.

Nesse sentido, uma vez que a Lei deixou claro o papel do importador por encomenda na operação de aquisição do produto do exterior e outorgou à Receita Federal a competência para estabelecer os requisitos e condições para a atuação da pessoa jurídica importadora nessa modalidade de importação, verifica-se que o que é importante para a qualificação nessa modalidade

é que o importador utilize recursos próprios, pois, como determina a Instrução Normativa nº 634/2006: "Artigo 1º - (...) Parágrafo único. Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente".

Assim, na hipótese em que a importadora não utiliza recursos próprios, a operação passaria ser considerada como operação por conta e ordem de terceiros, por força do disposto no artigo 11, parágrafo 2º, da Lei nº 11.281/2006, in verbis:

...

Como se vê, apesar de existir um conjunto de elementos para se verificar a ocorrência de interposição fraudulenta, pela leitura da legislação que instituiu a infração e considerando o histórico na qual está inserida, de medidas que visam combater a lavagem de dinheiro, através do combate à fraude e à simulação, o ponto sensível e que merece atenção é a origem dos recursos aplicados nas operações de comércio exterior, o que, a meu ver, até conduz a uma preponderância desse elemento frente a outros, que se traduz em uma importante baliza para a qualificação de determinada operação em uma ou outra modalidade. (grifos nossos)

Portanto, um ponto crucial a ser verificado, se foi importação própria, mas para encomendante determinado ou importação por conta e ordem de terceiros, está em analisar quem de fato supriu os recursos para pagamento da importação como um todo.

Apesar de haver um contrato de distribuição exclusiva entre o exportador e a recorrente SPIN, que é um argumento importante para embasar a afirmação de que a importação era de fato para a SPIN, o que já foi confirmado, esse argumento não invalida a possibilidade de ter ocorrido uma importação sob encomenda, que como não estava vigente à época das importações, teria sido registrado como importação própria pela COLUMBIA.

No Termo de constatação consta que:

A própria SPIN COMERCIAL atendendo ao item H do Termo de Intimação nº 02 para apresentar documentos instrutivos e comprovantes de pagamento das importações diretas por sua conta e ordem, relacionou como importações feita por sua conta e ordem; entregou documentos instrutivos e informou dados da liquidação cambial dessas importações diretas registradas pela COLUMBIA TRADING (fls. 422/429).

No processo nas fls. 422 a 429 consta relação de importações entregue pela SPIN em que ela intitula como "Relação de Importações feita por conta e ordem". Nessa relação não consta informações sobre a liquidação cambial. Reproduzo parte da relação para melhor entendimento.

Processo nº 11131.000163/2007-06
Acórdão n.º 3401-005.999

S3-C4T1
Fl. 2.664

DF CARF MF

SPIN COMERCIAL LTDA
RELAÇÃO IMPORTAÇÕES FEITA POR CONTA E ORDEM

(CÓPIAS)

RIF	Invoice	BL	Importer	nº DI	Data DI	Invoice US\$
1	10923	ANSA0085	Eximtrading	03/0433737-9	23-May-2003	19.040,60
1	10929	ANSA0085	Eximtrading	03/0433737-9	23-May-2003	19.040,60
1	10927	ANSA0085	Eximtrading	03/0433737-9	23-May-2003	19.040,60
1	10930	ANSA0085	Eximtrading	03/0433737-9	23-May-2003	19.040,60
2	10931	ANSA0085	Eximtrading	03/0475115-9	5-Jun-2003	19.040,60
2	74785	LATA0227	Eximtrading	03/0294361-1	8-Apr-2003	7.952,82
3	11160	ANAE0251	Eximtrading	03/0360799-2	30-Apr-2003	18.233,53
3	11165	ANAE0251	Eximtrading	03/0360799-2	30-Apr-2003	18.439,03
4	11167	ANAE0251	Eximtrading	03/0497996-6	12-Jun-2003	18.162,85

Em resposta à diligência determinada pela DRJ, Resolução nº 1.168, de 20/12/2017, fls. 1609 e sgs., a fiscalização esclareceu:

No acima mencionado procedimento fiscal em face da SPIN COMERCIAL LTDA também restou evidenciada a não comprovação da origem dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior da SPIN COMERCIAL pela constatação de saldo credor ("estouro de caixa") na conta Caixa dos Livros Razão apresentados pela empresa, pela não comprovação da origem no recebimento de vendas, por vendas realizadas pelo preço de custo, por irregularidades na contabilização de pagamentos efetuados a fornecedores, além das evidências de existência de interposta pessoa no quadro societário da SPIN COMERCIAL.

A fiscalização afirma nesse ponto do relatório que a SPIN não tinha condições de arcar com os custos das importações realizadas, apesar de a empresa ter apresentado declaração de que dispunha de linha de crédito em várias instituições financeiras. Entretanto não foi investigado se a COLUMBIA poderia ter pago pelas importações diretas, já que para a fiscalização restou claro que quem arcava com os pagamento era a SPIN:

No presente caso é irrelevante que a empresa COLUMBIA tenha ou não sido submetida a procedimento especial para comprovar a origem, disponibilidade e transferência de recursos utilizados nessas operações de comércio exterior. Embora a escrituração contábil da SPIN não permita identificar a operação a que os recursos repassados A COLUMBIA se destinem (fls. 1.809/38), a mesma revela que a SPIN foi efetivamente supridora dos recursos empregados nas operações de importação registradas diretamente pela COLUMBIA dos fornecedores estrangeiros MI INTERNATIONAL e IWEB GROCERS. Uma vez que os recursos empregados nas importações aqui tratadas foram supridos pela SPIN, conforme detalhado a seguir, e em face dessa empresa foi realizado procedimento especial de fiscalização.

Em que pese a aparente contradição entre as duas afirmações da fiscalização, o que se pode extrair é que apesar da SPIN não conseguir demonstrar a origem dos recursos ela de alguma forma tinha acesso a esses recursos financeiros e os repassava para a COLUMBIA como pagamento das importações diretas.

Segundo planilhas apresentadas pela SPIN, para identificar pagamentos de mercadorias importadas pela COLUMBIA -

designada pela SPIN de "Contratos de Câmbio — Importações por Conta e Ordem — jan/2004 a jun/2006" (fls. 1.726/37), e, para identificar a motivação de TED feitas A COLUMBIA (fls. 1.738/1.740), em atendimento aos itens "H" e "J" do Termo de Intimação nº 02 (fls. 1.686/88), a SPIN repassou recursos à COLUMBIA a título de adiantamento para fechamento de contrato de câmbio de importações registradas diretamente pela COLUMBIA TRADING, objeto de autuação pela ocultação do sujeito passivo (fls. 1.152/1.153).

No termo de intimação fiscal nº 02, fls. 17043 e sgs, a fiscalização solicita informações sobre as transferências eletrônicas de numerário - TED efetuadas para a COLUMBIA, conforme consta nos extratos bancários, exemplificativamente:

Data Transferência	Valor R\$	CONTA DÉBITO	benef
30/03/2004	155.300,00	9.471-4, ag. 3515-7	EXTM TRADING
07/05/2004	158.400,00	9.471-4, ag. 3515-7	EXTM TRADING
04/06/2004	231.280,20	9.471-4, ag. 3515-7	EXTM TRADING
13/07/2004	211.500,00	9.471-4, ag. 3515-7	EXTM TRADING
10/01/2005	163.265,00	1338, 48658-0	EXTM TRADING
10/01/2005	772.566,40	1338, 48658-0	EXTM TRADING

Em resposta a empresa SPIN apresenta uma relação vinculando os contratos de câmbio às DI's, exemplificativamente:

DF CARF MF

CONTRATOS DE CÂMBIO - IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS - Jan/2004 a jun/2006

DATA CONTRATO	Nº CONTRATO	INVOICES	VALOR	Nº DI
22/01/04	04/006769	11160	18.233,53	03/0360799-2
22/01/04	04/006769	11165	18.439,03	03/0360799-2
22/01/04	04/006769	10931	19.040,60	03/0475115-9
			55.713,16	
DATA CONTRATO	Nº CONTRATO	INVOICES	VALOR	Nº DI
16/02/04	04/014229	11405	18.374,31	03/0600088-6
			18.374,31	
DATA CONTRATO	Nº CONTRATO	INVOICES	VALOR	Nº DI
17/02/04	04/014864	11433	18.836,31	03/0600088-6
17/02/04	04/014864	11438	18.782,38	03/0600088-6
17/02/04	04/014864	11430	19.961,58	03/0600088-6
			57.580,27	

E outra tabela justificando os pagamentos efetuados, alguns valores se referem a adiantamento para fechamento de contrato de câmbio e outros para pagamento de duplicatas:

Processo nº 11131.000163/2007-06
Acórdão n.º 3401-005.999

S3-C4T1
Fl. 2.666

DATA	VALOR	MOTIVAÇÃO
30/3/2004	155.300,00	Adiantamento para fechamento de câmbio das DI's: 03/0294361-1 - 03/0433737-9 - 03/0707579-0
7/5/2004	158.400,00	Adiantamento para fechamento de câmbio das DI's: 03/0877927-9 - 03/0783617-1 - 03/1039661-6 - 03/1039294-7
4/6/2004	231.280,21	Adiantamento referentes às DI's 04/0486327-7, 04/0599559-2, 04/0538057-1, 04/1034700-5, 04/0844994-7, 04/0538043-1, 04/0587629-1, 04/0587644-5 e 04/0605877-0.
13/7/2004	211.500,00	Adiantamento de nacionalização DI 04/0679174-5. Notas Fiscais 000931/000932/000952/001023/001058
10/1/2005	163.265,00	Adiantamento de nacionalização DI 05/0029732-5 - NOTAS FISCAIS 04328/04329/04332/04334/04335/04344/04345/04346/04347
10/1/2005	772.566,40	Adiantamento para fechamento de câmbio das DI's: 04/0508007-1 - 04/0587644-5 - 04/0605877-0 - 04/0722580-8 - 04/1149230-0

A fiscalização afirma, a partir das declarações e documentos apresentados pela SPIN, que as importações foram efetuadas com recursos da SPIN, apesar de serem declaradas como importações diretas pela COLUMBIA. Essa afirmação derruba a suposição de ter havido importações sob encomenda.

É farto o relatório da fiscalização em apontar inconsistências entre a documentação apresentada pelas empresas responsabilizadas, e também a inconsistência entre a documentação apresentada por ocasião do despacho aduaneiro e depois documentação complementar apresentada quando da intimação durante a fiscalização.

Interessante notar que a SPIN quando intimada a apresentar documentos de importações por conta e ordem, entrega documentos e relaciona importações que foram declaradas importações próprias pela COLUMBIA.

Outro fato que chama a atenção é que nos conhecimentos de transporte o embarcador informa que a SPIN deverá ser notificada dessa carga (fls 430/619), (vide quadro 2.1 fl. 139).

Mais adiante noticia o relatório fiscal que algumas faturas apresentadas informam que o comprador das mercadorias seria a SPIN:

2.2. Faturas instrutivas de DI apresentadas a esta Fiscalização indicando o comprador / buyer SPIN COMERCIAL LTDA.

Das invoices nº 31002, 74785, 11160, 11165, 11437 e 11431, instrutivas das DI no 03/0272205-4, 03/0294361-1, 03/0360799-2, 03/0475115-9 e 03/0708232-0 registradas diretamente pela COLUMBIA TRADING constam que o comprador das mercadorias teria sido a SPIN COMERCIAL LTDA (fls. 441, 443, 449/450, 453, 467/468).

Em sua defesa a recorrente COLUMBIA argumenta que restou claro na análise da documentação anexada ao processo (faturas, DI's, documentos relacionados a contratação de câmbio, seguro e transporte), que ela promoveu a importação em nome e com recursos próprios, sendo a real adquirente das mercadorias. E também da análise das DI's nota-se que ela promoveu com recursos próprios o pagamento dos tributos. Que por sua inegável

capacidade financeira é comum os fornecedores estrangeiros concederem prazo de pagamento, não havendo vedação para receber a vista de seus clientes e pagar a prazo para os fornecedores.

As formulações da recorrente não estão acompanhadas de provas quanto ao dispêndio dos recursos para arcar com os pagamentos. Não foram apresentados documentos contábeis e extratos bancários que comprovassem o alegado. O que se tem são os documentos da importação e que conforme já esclarecido nos contratos apresentados poderiam ser emitidos no nome da SPIN ou da COLUMBIA.

Concluo que pelos requisitos e características para as importações por conta e ordem e as sob encomenda, a vinculação entre fornecedor MI International e a SPIN, bem como o contrato firmado entre COLUMBIA e SPIN, constata-se ter havido uma relação de prestação de serviços, o que afasta a hipótese de importação sob encomenda nos termos da IN SRF nº 634, de 2006. Estamos, portanto diante de importação por conta e ordem de terceiros que não foi registrada como tal perante RFB.

Mesmo raciocínio pode ser aplicado para as importações efetuadas dos outros fornecedores estrangeiros, MAGTEC e IWEB Grocers, apesar de não ter sido apresentado contrato de distribuição exclusiva, existe vinculação entre as partes, o que foi esclarecido pela fiscalização e também no acórdão DRJ, que estava acompanhado de diagrama explicando a relação entre as partes:

- Diretamente com a MAGTEC CORPORATION, nos termos dos incisos VIII do art. 23 da Lei nº 9.430/96, in verbis, em decorrência do já citado parentesco entre o presidente dessa, Sr. ANTONIO JOSÉ COSTA LIMA GIOIA, e o sócio majoritário formal da SPIN, Sr. LUIZ ALBERTO DA FONSECA FILHO (fls. 1088/1100).

- Indiretamente com a IWEB GROCERS, pois o Sr. WISSAN AMOUDI, presidente/diretor da IWEB GROCERS é também presidente da MI INTERNATIONAL, com a qual a SPIN mantém vinculação direta. Além disso, essas duas empresas informaram o mesmo endereço quando da apresentação da Declaração anual em 2006 ao Departamento Corporações de Estado da Flórida - EUA (fls. 1088/1092) e têm funcionários comuns, pois faturas emitidas em nome dessas empresas são assinadas pelos mesmos funcionários, GINA PEREZ e BRIAN POESCHEL (fls. 430/1019).

Resta convencido esse julgador, a partir de todo o arcabouço das provas e argumentações apresentadas que estamos diante de importações por conta e ordem de terceiros que foram indevidamente declaradas como importações próprias pela COLUMBIA.

Em tempo, resta acrescer uma análise quanto à manifestação da COLUMBIA que não ficou demonstrada a vinculação dos contratos de câmbio pagos pela SPIN com as DI's.

A COLUMBIA expõe que a SPIN somente apresenta 3 (três) contratos de câmbio vinculados.

Analisando detidamente os autos pude comprovar que:

- em resposta à diligência para apresentar informações relativas aos contratos de câmbio (item H da diligência) a fiscalização exemplifica com 3 contratos:

Segundo planilhas apresentadas pela SPIN, para identificar pagamentos de mercadorias importadas pela COLUMBIA - designada pela SPIN de "Contratos de Câmbio – Importações por Conta e Ordem – jan/2004 a jun/2006" (fls. 1.726/37), e, para identificar a motivação de TED feitas à COLUMBIA (fls. 1.738/1.740), em atendimento aos itens "H" e "J" do Termo de Intimação nº 02 (fls. 1.686/88), a **SPIN repassou recursos à COLUMBIA a título de adiantamento para fechamento de contrato de câmbio de importações registradas diretamente pela COLUMBIA TRADING, objeto de autuação pela ocultação do sujeito passivo** (fls. 1.152/1.153). Tal fato evidencia que tais importações foram de fato supridas pela SPIN, a efetiva adquirente das mercadorias. Por exemplo:

a) DI nº 03/0475115-9 (fls. 445)

Em 22/01/2004 a SPIN teria repassado a COLUMBIA US\$ 55.713,16 a título de adiantamento para fechamento do contrato de câmbio nº 04/0067669 para pagamento de importações feitas ao amparo das DI nº 03/0360799-2 e 03/0475115-9 (fls. 1.728). Conforme a nota fiscal nº 2326 (fls. 196) de transferência de posse das mercadorias importadas ao amparo da DI 03/0475115-9 pela COLUMBIA à SPIN, o vencimento da duplicata referente a essa operação teria sido em 11/06/2003.

Segundo registros do livro Razão, entre os dias 20 e 30 de janeiro a SPIN fez três transferências de recursos para a COLUMBIA identificadas apenas como "Pg. Adiant. a importadora ref. embarque nº xxx", totalizando mais de R\$ 140.000,00 (fls. 1.809).

Portanto, configura-se de forma inequívoca que a SPIN somente efetuou pagamento dessas mercadorias à COLUMBIA, após o vencimento da suposta "compra", para a liquidação cambial da operação. Conforme mencionado no item 2.4 letra "D" do TC nº 01/2007 (fls. 142), a própria emissão de nota fiscal de transferência de posse de mercadorias comprova a não ocorrência de venda no mercado interno da COLUMBIA para SPIN.

b) DI nº 03/0294361-1 (fls. 434/435)

Em 30/03/2004 a SPIN teria repassado a COLUMBIA R\$ 155.300,00 a título de adiantamento para fechamento de câmbio de importações, dentre elas da DI nº 03/0294361-1 (fls. 1.739 e 1.814). Nessa mesma data a COLUMBIA teria fechado o contrato de câmbio nº 04/028605 para pagamento dessa DI (fls. 1.728).

c) DI nº 04/0508007-1 (fls. 467/474), DI nº 04/0587644-5 (fls. 482/485), DI nº 04/0605877-0 (fls. 488/490), DI nº 04/07225080-8 (fls. 523/525) e DI nº 04/1149230-0 (fls. 588/592)

Em 10/01/2005 a SPIN teria repassado a COLUMBIA R\$ 772.566,40 a título de adiantamento para fechamento de câmbio das importações feitas ao amparo das DI acima indicadas (fls. 1.739). Nessa mesma data a COLUMBIA teria fechado o contrato de câmbio nº 05/002583 para pagamento dessas importações (fls. 1.730).

Na conta fornecedores COLUMBIA do passivo (fls. 1.827) não conta o registro de tal envio, o total dos recursos que teriam sido pagos à COLUMBIA em janeiro de 2005, escriturados nessa conta são inferiores a R\$ 500.000,00.

As notas fiscais de "venda" emitidas pela COLUMBIA para repasse dessas mercadorias não trazem informação referente ao pagamento das mercadorias.

- ao comparar, item a item, as tabelas constantes das fls. 1164 e sgs. (relação DI registradas diretamente pela Columbia Trading SA com ocultação do efetivo adquirente das mercadorias – Spin Comercial Ltda, realizada pela fiscalização) e fls. 1747 e sgs. (Item H - letra b - documentação comprobatória do pagamento importação conta e ordem, apresentada pela SPIN), pode constatar que 3 (três) DIs não estão vinculadas a contrato de câmbio na lista (03/0233624-3, 03/0272205-4, e 04/0936150-4), sendo que as duas primeiras estão fora do período de apuração enviado pela empresa (jan/04 a jun/06) restando portanto uma DI não vinculada.

Processo nº 11131.000163/2007-06
Acórdão n.º 3401-005.999

S3-C4T1
Fl. 2.669

CONTRATOS DE CÂMBIO - IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS - Jan/2004
a Jun/2006

DATA CONTRATO	Nº CONTRATO	INVOICES	VALOR	Nº DI
22/01/04	04/006769	11165	18.233,53	03/0060799-2
22/01/04	04/006769	11165	18.439,03	03/0060799-2
22/01/04	04/006769	10801	19.040,60	03/0475115-8
			56.713,16	
DATA CONTRATO	Nº CONTRATO	INVOICES	VALOR	Nº DI
16/02/04	04/014229	11405	18.374,31	03/0603068-6
			18.374,31	
DATA CONTRATO	Nº CONTRATO	INVOICES	VALOR	Nº DI
17/02/04	04/014864	11433	18.836,31	03/0600268-5
17/02/04	04/014864	11438	18.782,38	03/0600268-5
17/02/04	04/014864	11430	19.961,58	03/0603068-5
			57.580,27	
DATA CONTRATO	Nº CONTRATO	INVOICES	VALOR	Nº DI
27/02/04	04/017862	10923	19.040,60	03/0433737-9
			19.040,60	
DATA CONTRATO	Nº CONTRATO	INVOICES	VALOR	Nº DI
03/03/04	04/019546	10929	19.040,60	03/0433737-9
			19.040,60	
DATA CONTRATO	Nº CONTRATO	INVOICES	VALOR	Nº DI
30/03/04	04/028505	74765	7952,82	03/0294361-1
30/03/04	04/028505	10927	19040,5	03/0433737-9
30/03/04	04/028505	10930	19040,5	03/0433737-9
30/03/04	04/028505	28985-a	6748,8	03/0707579-0
			52.782,82	
DATA CONTRATO	Nº CONTRATO	INVOICES	VALOR	Nº DI
06/04/04	04/014074	11187	19.182,05	03/0497986-6
06/04/04	04/014074	11180	19.182,05	03/0497986-6
06/04/04	04/014074	345737	3.344,37	03/0684670-3
06/04/04	04/014074	345736	8.425,45	03/0684670-3
			49.983,92	
DATA CONTRATO	Nº CONTRATO	INVOICES	VALOR	Nº DI
15/04/04	04/034390	11186	19.182,05	03/0497986-6
15/04/04	04/034390	11189	19.182,05	03/0497986-6
15/04/04	04/034390	344936	13.025,98	03/0716886-3
			51.356,06	
DATA CONTRATO	Nº CONTRATO	INVOICES	VALOR	Nº DI
23/04/04	04/005937	344931	5.955,87	03/1039363-3
			5.955,87	
DATA CONTRATO	Nº CONTRATO	INVOICES	VALOR	Nº DI
23/04/04	04/037597	7754111625	19.613,40	03/0600090-8
23/04/04	04/037597	11437	18.958,31	03/0758232-0
23/04/04	04/037597	345735	5.268,34	03/1039648-9
			44.789,95	
DATA CONTRATO	Nº CONTRATO	INVOICES	VALOR	Nº DI
30/04/04	04/017721	11431	18.782,38	03/0758232-0
30/04/04	04/017721	345736	2.939,24	03/1039311-0
			21.721,62	
DATA CONTRATO	Nº CONTRATO	INVOICES	VALOR	Nº DI

DATA CONTRATO	Nº CONTRATO	INVOICES	VALOR	Nº DI
22/03/04	04/009854	624110	13.232,37	04/0486327-7
22/03/04	04/009854	37011	19.621,00	04/0508027-1
22/03/04	04/009854	36266	19.621,00	04/0508027-1
			52.474,37	

DATA CONTRATO	Nº CONTRATO	INVOICES	VALOR	Nº DI
24/06/04	04/056233	98268	19.621,50	04/0308007-1
			19.621,50	

DATA CONTRATO	Nº CONTRATO	INVOICES	VALOR	Nº DI
22/11/04	04/111845	39620	22.995,00	04/0687629-1
22/11/04	04/111845	2500614060	4.749,06	04/0694959-2
22/11/04	04/111845	759250	13.403,40	04/0712973-6
			41.145,06	

Processo nº 11131.000163/2007-06
Acórdão n.º 3401-005.999

S3-C4T1
Fl. 2.670

DATA CONTRATO	Nº CONTRATO	INVOICES	VALOR	Nº DI
10/01/05	05/002583	97001	18.991,00	04/0503037-1
10/01/05	05/002583	97010	18.991,00	04/0508007-1
10/01/05	05/002583	97015	19.021,00	04/0508007-1
10/01/05	05/002583	96297	19.021,00	04/0508007-1
10/01/05	05/002583	33920	22.995,00	04/0508764-5
10/01/05	05/002583	24320	22.995,00	04/0508764-5
10/01/05	05/002583	73020	22.995,00	04/0508764-5
10/01/05	05/002583	6920	22.065,00	04/0508764-5
10/01/05	05/002583	115879	19.021,00	04/0508770-0
10/01/05	05/002583	115870	18.961,00	04/0508770-0
10/01/05	05/002583	78420	60.487,24	04/0722580-8
10/01/05	05/002583	759251	15.737,40	04/1149230-0
			283.960,64	
DATA CONTRATO	Nº CONTRATO	INVOICES	VALOR	Nº DI
28/01/05	05/007815	22953410	36.231,02	04/0518043-1
28/01/05	05/007815	15844	18.991,00	04/0653146-8
28/01/05	05/007815	15848	18.991,00	04/0653146-8
28/01/05	05/007815	759257	26.822,40	04/1168853-1
			108.976,02	
DATA CONTRATO	Nº CONTRATO	INVOICES	VALOR	Nº DI
04/02/05	05/006400	905105	22.995,00	04/0679174-5
04/02/05	05/006400	379001	22.995,00	04/0679174-5
04/02/05	05/006400	240671	22.995,00	04/0679174-5
04/02/05	05/006400	307081	22.995,00	04/0679174-5
04/02/05	05/006400	671980	22.995,00	04/0679174-5
04/02/05	05/006400	262952	22.995,00	04/0679174-5
04/02/05	05/006400	9352422	22.995,00	04/0679174-5
			192.985,00	
DATA CONTRATO	Nº CONTRATO	INVOICES	VALOR	Nº DI
22/02/05	05/011721	80795820	22.310,00	04/0712353-3
22/02/05	05/011721	80504210	22.310,00	04/0712353-3
22/02/05	05/011721	34080520	22.310,00	04/0712353-3
22/02/05	05/011721	87984920	22.310,00	04/0712353-3
22/02/05	05/011721	759253	12.418,80	04/1149230-0
			101.658,80	
DATA CONTRATO	Nº CONTRATO	INVOICES	VALOR	Nº DI
28/02/05	05/012806	759255	19.539,96	04/1200764-3
			19.539,96	
DATA CONTRATO	Nº CONTRATO	INVOICES	VALOR	Nº DI
28/02/05	05/019183	31730	28.800,20	04/1025568-7
			28.800,20	
DATA CONTRATO	Nº CONTRATO	INVOICES	VALOR	Nº DI
01/03/05	05/019674	743420	36.435,06	04/0861890-0
01/03/05	05/019674	759254	22.056,04	04/1200764-3
01/03/05	05/019674	759256	18.288,50	04/1200764-3
			76.779,10	
DATA CONTRATO	Nº CONTRATO	INVOICES	VALOR	Nº DI
22/03/05	05/020171	7210642	22.995,00	04/0679174-5
22/03/05	05/020171	43664920	22.995,00	04/0679174-5
22/03/05	05/020171	40917	8.350,00	04/1101194-5
			54.340,00	
DATA CONTRATO	Nº CONTRATO	INVOICES	VALOR	Nº DI
24/03/05	05/029173	49315920	22.995,00	04/0679174-5
24/03/05	05/029173	46329920	22.995,00	04/0679174-5
24/03/05	05/029173	34994220	56.911,02	04/0712409-2
			102.901,02	
DATA CONTRATO	Nº CONTRATO	INVOICES	VALOR	Nº DI
14/04/05	05/037360	2379122	22.995,00	04/0679174-5
14/04/05	05/037360	85039920	22.310,00	04/0712353-3
14/04/05	05/037360	620850	22.359,14	04/1034700-5
14/04/05	05/037360	15330	80.070,72	04/1117357-4
14/04/05	05/037360	759252	24.576,00	04/1149230-0
14/04/05	05/037360	759258	26.822,40	04/1168853-1
			160.133,26	
DATA CONTRATO	Nº CONTRATO	INVOICES	VALOR	Nº DI
05/05/05	05/004624	759280	17.803,22	05/0205578-7
05/05/05	05/004624	759281	17.305,25	05/0205578-7
05/05/05	05/004624	759282	18.520,40	05/0205578-7
			51.428,82	
DATA CONTRATO	Nº CONTRATO	INVOICES	VALOR	Nº DI
10/05/05	05/048103	624731	23.997,88	04/0539057-1
10/05/05	05/048103	116529	17.333,00	04/0908063-0
10/05/05	05/048103	116528	17.333,00	04/0908063-0
10/05/05	05/048103	363866	19.621,00	04/0922870-7
10/05/05	05/048103	363867	19.621,00	04/0922870-7
10/05/05	05/048103	363868	19.621,00	04/0922870-7
10/05/05	05/048103	363869	19.621,00	04/0922870-7
			137.147,86	

Processo nº 11131.000163/2007-06
Acórdão n.º 3401-005.999

S3-C4T1
Fl. 2.671

DATA CONTRATO	Nº CONTRATO	INVOICES	VALOR	Nº DI
03/06/05	05/057757	116006	10.821,00	04/0928422-4
03/06/05	05/057757	116003	10.821,00	04/0928422-4
03/06/05	05/057757	116000	17.333,00	04/0954190-1
03/06/05	05/057757	116599	17.333,00	04/0954190-1
03/06/05	05/057757	116598	17.333,00	04/0954190-1
03/06/05	05/057757	116597	17.333,00	04/0954190-1
			106.674,00	
DATA CONTRATO	Nº CONTRATO	INVOICES	VALOR	Nº DI
09/06/05	05/060190	116596	17.333,00	04/0954190-1
09/06/05	05/060190	116595	17.333,00	04/0954190-1
09/06/05	05/060190	430313	18.991,00	04/1130151-3
09/06/05	05/060190	430315	18.991,00	04/1130151-3
09/06/05	05/060190	430317	18.991,00	04/1130151-3
			91.648,00	
DATA CONTRATO	Nº CONTRATO	INVOICES	VALOR	Nº DI
16/06/05	05/062991	33230	32.219,68	04/0971278-6
16/06/05	05/062991	116530	19.621,00	04/1085412-9
16/06/05	05/062991	116508	19.621,00	04/1085412-9
16/06/05	05/062991	430319	19.621,00	04/1130151-3
16/06/05	05/062991	117027	19.621,00	04/1251691-2
16/06/05	05/062991	117028	19.621,00	04/1251691-2
16/06/05	05/062991	117029	19.621,00	04/1251691-2
			149.945,88	
DATA CONTRATO	Nº CONTRATO	INVOICES	VALOR	Nº DI
24/06/05	05/069715	70930	17.333,00	04/0974080-0
24/06/05	05/069715	116607	17.333,00	04/1085412-9
24/06/05	05/069715	430320	36.187,18	04/1130151-3
24/06/05	05/069715	430321	19.621,00	04/1130151-3
24/06/05	05/069715	117263	19.621,00	04/1272831-6
24/06/05	05/069715	117262	19.621,00	04/1272831-6
24/06/05	05/069715	117265	19.621,00	04/1272831-6
			149.337,18	

DATA CONTRATO	Nº CONTRATO	INVOICES	VALOR	Nº DI
20/07/05	05/050878	15430	10.811,00	04/0976044-0
20/07/05	05/050878	116464	19.621,00	04/1251712-9
20/07/05	05/050878	117284	19.621,00	04/1272831-6
			50.053,00	
DATA CONTRATO	Nº CONTRATO	INVOICES	VALOR	Nº DI
20/07/05	05/060308	309571	19.740,00	05/0020732-5
20/07/05	05/060308	309572	19.740,00	05/0020732-5
20/07/05	05/060308	309573	19.740,00	05/0020732-5
20/07/05	05/060308	309758	19.080,00	05/0020732-5
20/07/05	05/060308	309570	19.080,00	05/0020732-5
20/07/05	05/060308	7754117431	18.035,97	05/0273177-4
20/07/05	05/060308	98390300	20.315,20	05/0361719-3
20/07/05	05/060308	79095	2.863,98	05/0060304-0
20/07/05	05/060308	78797	3.224,68	05/0060304-0
			151.219,83	
DATA CONTRATO	Nº CONTRATO	INVOICES	VALOR	Nº DI
27/07/05	05/079451	363863	19.621,00	04/1251712-9
27/07/05	05/079451	116461	19.621,00	04/1251712-9
27/07/05	05/079451	116462	19.621,00	04/1251712-9
27/07/05	05/079451	117161	18.991,00	04/1251724-2
27/07/05	05/079451	117153	18.991,00	04/1251724-2
27/07/05	05/079451	116512	19.621,00	04/1283132-8
27/07/05	05/079451	116511	19.621,00	04/1283132-8
27/07/05	05/079451	116509	19.621,00	04/1283132-8

DATA CONTRATO	Nº CONTRATO	INVOICES	VALOR	Nº DI
09/12/05	05/129905	7754117152	17.333,00	05/0631211-0
09/12/05	05/129905	7754117154	17.333,00	05/0631211-0
09/12/05	05/129905	48403610	58.672,85	05/0601798-7

Processo nº 11131.000163/2007-06
Acórdão n.º 3401-005.999

S3-C4T1
Fl. 2.672

**DEMONSTRATIVO DE VALOR ADUANEIRO PRODUTOS IMPORTADOS
DI REGISTRADAS DIRETAMENTE PELA COLUMBIA TRADING S.A
COM OCULTAÇÃO DO EFETIVO ADQUIRENTE DAS MERCADORIAS - SPIN COMERCIAL LTDA.**

DI	Ad	Registro	Origem	INCOTERMS	VM Arb./ DI FOB (US\$)	Frete DI (US\$)	Seguro DI (US\$)	Taxa Câmbio	VA Arbitrado / Declarado (US\$)	VA Arbitrado / Declarado (R\$)	Fornecedor Estrangeiro
03/0233624-3		20/03/2003	EUA	CPT	232,99	4.594,50	0,00	3,430799	4.827,50	16.562,19	PROCTER & GAMBLE DISTRIBUTING COMPANY
03/0272205-4		01/04/2003	EUA	CFR	7.832,56	967,87	20,63	3,375699	8.835,71	29.826,70	IWEB GROCER INTERNATIONAL
03/0294361-1	001	08/04/2003	EUA	CFR	38.448,90	1.235,81	0,00	3,246899	39.684,71	128.852,23	IWEB GROCER INTERNATIONAL
03/0294361-1	002	08/04/2003	EUA	CFR	5.124,30	114,16	0,00	3,246886	5.238,46	17.008,68	IWEB GROCER INTERNATIONAL
03/0360799-2	001	30/04/2003	BELGICA	CFR	35.164,50	1.810,20	0,00	2,99150	36.974,70	110.809,78	IWEB GROCER INTERNATIONAL
03/0475115-9	001	05/06/2003	EUA	CFR	22.915,20	1.063,00	0,00	2,964000	23.978,20	71.071,37	IWEB GROCER INTERNATIONAL
03/0708232-0	001	20/08/2003	BELGICA	CFR	90.719,20	2.286,69	151,63	2,984800	93.157,52	278.056,54	IWEB GROCER INTERNATIONAL
04/0486327-7	001	21/05/2004	EUA	CFR	651,97	54,95	2,84	3,105899	709,76	2.204,50	MI INTERNATIONAL
04/0486327-7	002	21/05/2004	EUA	CFR	4.359,56	362,66	19,03	3,105899	4.741,25	14.725,97	MI INTERNATIONAL
04/0486327-7	003	21/05/2004	EUA	CFR	1.924,23	567,33	22,77	3,105899	2.514,33	6.401,28	MI INTERNATIONAL
04/0486327-7	004	21/05/2004	EUA	CFR	12.150,52	1.113,29	53,04	3,105899	13.317,05	41.361,42	MI INTERNATIONAL
04/0508007-1	001	27/05/2004	EUA	CFR	150.216,00	7.987,00	544,11	3,157600	158.747,11	501.259,87	MI INTERNATIONAL
04/0538043-1	001	04/06/2004	EUA	CFR	9.358,52	243,29	28,16	3,130200	9.629,97	30.143,73	MI INTERNATIONAL
04/0538043-1	002	04/06/2004	EUA	CFR	69.191,22	1.019,19	116,76	3,130200	70.327,17	220.138,10	MI INTERNATIONAL
04/0538057-1	001	04/06/2004	EUA	CFR	21.497,67	2.500,00	95,99	3,130200	24.093,67	75.418,01	MI INTERNATIONAL
04/0587629-1	001	18/06/2004	EUA	CFR	51.559,20	4.410,00	184,38	3,140500	56.153,58	176.350,32	MI INTERNATIONAL
04/0587644-5	001	18/06/2004	EUA	CFR	77.338,80	6.615,00	276,57	3,140500	84.230,37	264.525,47	MI INTERNATIONAL
04/059559-2	001	22/06/2004	EUA	CFR	4.149,46	649,98	19,18	3,138797	4.818,70	15.124,91	MI INTERNATIONAL
04/0605877-0	001	23/06/2004	EUA	CFR	40.735,20	2.282,00	154,33	3,129800	43.171,53	135.118,25	MI INTERNATIONAL
04/0653146-9	001	06/07/2004	EUA	CFR	35.640,00	2.282,00	151,69	3,050200	38.073,69	116.132,37	MI INTERNATIONAL
04/0679174-5	001	13/07/2004	EUA	CFR	309.355,20	26.460,00	1.106,38	3,042900	336.921,58	1.025.218,67	MI INTERNATIONAL
04/0712353-3	001	21/07/2004	EUA	CFR	128.898,00	7.600,00	447,31	2,993900	136.945,31	410.000,56	MI INTERNATIONAL
04/0712373-8	001	21/07/2004	EUA	CFR	57,00	31,22	0,25	2,993879	88,47	264,88	MI INTERNATIONAL
04/0712373-8	002	21/07/2004	EUA	CFR	24.292,80	1.168,76	53,35	2,993899	25.514,91	76.389,07	MI INTERNATIONAL
04/0712409-2	001	21/07/2004	EUA	CFR	22.860,32	656,31	64,12	2,993900	23.582,75	70.804,39	MI INTERNATIONAL
04/0712409-2	002	21/07/2004	EUA	CFR	97.236,36	821,66	163,73	2,993900	98.221,75	294.066,09	MI INTERNATIONAL
04/0722580-8	001	23/07/2004	EUA	CFR	24.280,04	466,09	72,06	3,024700	24.818,19	75.067,58	MI INTERNATIONAL
04/0722580-8	002	23/07/2004	EUA	CFR	110.853,70	413,89	170,14	3,024700	111.437,73	337.065,68	MI INTERNATIONAL

DI	Ad	Registro	Origem	INCOTERMS	VM Arb./ DI FOB (US\$)	Frete DI (US\$)	Seguro DI (US\$)	Taxa Câmbio	VA Arbitrado / Declarado (US\$)	VA Arbitrado / Declarado (R\$)	Fornecedor Estrangeiro
04/0881890-0		02/09/2004	EUA	CFR	35.011,66	1.479,98	145,96	2,933800	36.637,63	107.487,46	MI INTERNATIONAL
04/0908065-3	001	10/09/2004	EUA	CFR	45.830,40	2.282,00	138,66	2,901400	48.251,06	139.995,62	MI INTERNATIONAL
04/0922870-7	001	15/09/2004	EUA	CFR	91.660,80	4.564,00	313,94	2,906000	96.538,74	280.541,57	MI INTERNATIONAL
04/0928422-4	001	16/09/2004	EUA	CFR	45.830,40	2.282,00	156,97	2,912500	48.269,37	140.584,53	MI INTERNATIONAL
04/0936150-4	001	17/09/2004	EUA	CFR	635,99	1.200,00	7,34	2,904199	1.843,34	5.353,43	MI INTERNATIONAL
04/0954190-1	001	22/09/2004	BELGICA	CFR	45.830,40	2.281,97	138,66	2,867600	48.251,03	138.364,65	MI INTERNATIONAL
04/0954190-1	002	22/09/2004	BELGICA	CFR	91.660,80	4.563,95	277,32	2,867600	96.502,07	276.729,32	MI INTERNATIONAL
04/0971276-5	001	27/09/2004	EUA	CFR	17.637,99	473,96	72,62	2,87250	18.184,57	52.235,30	MI INTERNATIONAL
04/0974089-0	001	28/09/2004	EUA	CFR	29.444,28	475,48	77,42	2,87350	29.997,18	86.196,89	MI INTERNATIONAL
04/0974089-0	002	28/09/2004	EUA	CFR	41.633,08	447,50	67,59	2,87350	42.148,17	121.112,73	MI INTERNATIONAL
04/0976644-0	001	28/09/2004	EUA	CFR	12.888,00	923,00	43,40	2,87350	13.854,40	39.810,61	MI INTERNATIONAL
04/1025588-7	001	11/10/2004	EUA	CFR	26.881,20	1.625,00	114,26	2,851800	28.678,67	81.785,84	MI INTERNATIONAL
04/1034700-5	001	14/10/2004	EUA	CFR	6.885,01	226,79	28,93	2,831799	7.140,73	20.221,13	MI INTERNATIONAL
04/1034700-5	002	14/10/2004	EUA	CFR	22.234,69	1.124,44	93,43	2,831799	23.452,58	66.413,01	MI INTERNATIONAL
04/1065412-9	001	21/10/2004	BELGICA	CFR	68.745,60	3.423,00	235,45	2,870600	72.404,05	207.843,06	MI INTERNATIONAL
04/1101194-9	001	29/10/2004	HONG KONG	CFR	5.399,99	2.950,00	33,40	2,858499	8.383,40	23.963,95	MI INTERNATIONAL
04/1117357-4	001	04/11/2004	EUA	CFR	30.428,92	400,20	74,66	2,859000	30.903,78	88.353,90	MI INTERNATIONAL
04/1117357-4	002	04/11/2004	EUA	CFR	50.904,00	42,03	206,00	2,859000	51.154,68	146.251,23	MI INTERNATIONAL
04/1117357-4	003	04/11/2004	EUA	CFR	22.617,00	480,74	39,85	2,858999	23.137,99	66.150,36	MI INTERNATIONAL
04/1130151-3	001	08/11/2004	BELGICA	CFR	122.205,60	6.846,00	444,68	2,821100	129.496,28	365.321,95	MI INTERNATIONAL
04/1149230-0		11/11/2004	EUA	FOB	52.908,25	2.699,96	222,42	2,828700	55.830,67	157.928,21	MI INTERNATIONAL
04/1168853-1		17/11/2004	EUA	FOB	53.763,41	1.800,00	222,25	2,799100	55.785,66	156.149,64	MI INTERNATIONAL
04/1200764-3		24/11/2004	EUA	CFR	60.062,93	2.789,96	251,40	2,767788	38.073,70	174.660,19	MI INTERNATIONAL
04/1251691-2	001	07/12/2004	BELGICA	CFR	68.745,60	3.423,00	235,45	2,709500	72.404,05	196.178,76	MI INTERNATIONAL
04/1251712-9	001	07/12/2004	BELGICA	CFR	91.660,80	4.564,00	313,94	2,709500	96.538,74	261.571,70	MI INTERNATIONAL
04/1251724-2	001	07/12/2004	BELGICA	CFR	35.640,00	2.282,00	151,69	2,709500	38.073,70	103.160,67	MI INTERNATIONAL
04/1272831-6	001	13/12/2004	BELGICA	CFR	91.660,80	4.564,00	313,94	2,774400	96.538,74	267.837,07	MI INTERNATIONAL
04/1283732-8	001	15/12/2004	BELGICA	CFR	68.745,60	3.423,00	235,45	2,769700	72.404,05	200.537,49	MI INTERNATIONAL
05/0531211-0	001	23/05/2005	BELGICA	CFR	45.830,40	2.282,00	138,66	2,445800	48.251,06	118.012,43	MI INTERNATIONAL
TOTAL									2.909.885,37	8.630.321,33	

Creio que a partir do universo apurado e das informações enviadas pela SPIN, relacionando DI a contrato de câmbio, que ela pagou por todas as importações ditas diretas pela COLUMBIA, comprovando quem de fato foi o real adquirente das mercadorias. Uma DI que não foi relacionada não serve para macular um universo de 40 DIs comprovadas (extraindo das 43 DI's imputadas as 2 DI's não relacionadas, e 1 DI não encontrada na lista).

Além disso, deve-se reprisar que:

- a fiscalização foi efetuada na empresa SPIN;

- a falta de recursos e não comprovação de origem de recursos foi constatada para a empresa SPIN;

- conforme reiterou a fiscalização em resposta à diligência:

No presente caso é irrelevante que a empresa COLUMBIA tenha ou não sido submetida a procedimento especial para comprovar a origem, disponibilidade e transferência de recursos utilizados nessas operações de comércio exterior. Embora a escrituração contábil da SPIN não permita identificar a operação a que os recursos repassados A COLUMBIA se destinem (fls. 1.809/38), a mesma revela que a SPIN foi efetivamente supridora dos recursos empregados nas operações de importação registradas diretamente pela COLUMBIA dos fornecedores estrangeiros MI INTERNATIONAL e IWEB GROCERS. Uma vez que os recursos empregados nas importações aqui tratadas foram supridos pela SPIN, conforme detalhado a seguir, e em face dessa empresa foi realizado procedimento especial de fiscalização.

- e a fiscalização também reitera que os fatos que foram a base para a autuação foram os seguintes, não estando a não comprovação sobre a origem dos recursos da Columbia enumerados entre eles:

- a) Vinculação entre a SPIN e os fornecedores estrangeiros MI INTERNATIONAL e IWEB GROCERS (fls. 137/138).
- b) Exclusividade de fornecimento à SPIN no mercado nacional pelo exportador estrangeiro MI INTERNATIONAL (fls. 137).
- c) Identificação pela SPIN dessas DI registradas diretamente pela COLUMBIA como importações feitas por sua conta e ordem, apresentando inclusive documentos instrutivos – faturas e conhecimentos de transporte - BL (fls. 138 e 422/429). Constando mesmo em alguns dessas faturas que o comprador/buyer seria a SPIN COMERCIAL (fls. 441, 442, 445/451 e 459) e em alguns desses BL que a SPIN ou terceiro seria o agente consignado, conforme identificado no quadro 2.1 - fls. (139).
- d) Elementos de inidoneidade de faturas: divergências entre assinaturas de mesmo signatário (Quadro 2.2 – fls. 139/147 e 531/532); numeração de faturas sem sequência numérica e cronológica (fls. 612/618, 480/485, 794/753); utilização de formato de data utilizado no Brasil e não nos EUA, local de emissão das faturas (fls. 445/449).
- e) Repasse integral das mercadorias importadas ao amparo dessas DI à SPIN (fls. 140/143), inclusive com apresentação de notas fiscais de transferência de posse de mercadorias importadas ao amparo de duas DI registradas como importação direta pela COLUMBIA (fls. 196, 379, 380 e 401).
- f) Subfaturamento do valor declarado das mercadorias (fls. 143/149).
- g) Ocultação da condição de estabelecimento equiparado a industrial (fls. 149/150).

O que temos de concreto é que a SPIN relaciona os contratos de câmbio com que arcou com os custos das importações e a COLUMBIA apenas afirma que ela é uma empresa com grande capacidade financeira, mas não demonstra que pagou pelas importações, seja com a apresentação de documentos comprobatórios. Restou então a afirmação de uma empresa amparada por documentação contra a afirmação de outra empresa amparada em argumentações.

Isso nos leva a tipificação da conduta aplicada de ocultação do real adquirente das mercadorias importadas, conforme art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, vigente à época dos fatos, que prevê a aplicação da pena de perdimento, convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, no caso de ocultação do real comprador:

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

...

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

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

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

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

Todos os argumentos trazidos pela Columbia já foram debatidos e apesar de a empresa insistir na tese de importação sob encomenda, cujo tipo legal não existiria à época das importações realizadas, ela não explica como poderia importar e depois revender mercadorias cujos contratos de exclusividade eram com a empresa Spin. Também não explica todos os documentos, faturas e conhecimentos, que constavam em nome da Spin.

Comprovada a ocultação do real adquirente das mercadorias resta perseguir a aplicação do dispositivo legal como um todo. É o que se fará adiante.

4. Da desconsideração das operações por identificação de fraude ou simulação

A recorrente SPIN não reconhece a vinculação com os fornecedores, e mesmo que houvesse tal vinculação não é suficiente para macular os preços praticados. Entretanto não faz nenhum comentário a respeito dos contratos de exclusividade por ela apresentados quando intimada, acompanhados de listas de preços. Se restringe a fazer a afirmação de que não é vinculada aos fornecedores e que mesmo que fosse isso não teria afetado os preços praticados. Sua alegação não vem acompanhada de nenhuma prova.

Alega a recorrente SPIN que os pagamentos efetuados à COLUMBIA nada tem de irregular, pois adquiriu mercadorias da empresa. Novamente restringe-se a fazer afirmação sem estar acompanhada de provas. Sua defesa é apenas argumentativa.

Defende-se da imputação de apresentação de faturas comerciais com assinaturas diferentes do mesmo funcionário da fornecedora. Sua argumentação restringe-se a refutar somente duas das faturas, as outras faturas apresentadas pela fiscalização, que continham discrepâncias e erros, não foram refutadas. Para essas faturas, emitidas pela Iweb Groces Internacional, informa que a fiscalização solicitou esclarecimentos ao exportador que confirmou a emissão delas e que de fato o Sr. Brian Poeschel, que assinou as mesmas, era funcionário da empresa à época.

Diferentemente do alegado pela recorrente a vinculação entre as empresas foi demonstrada pela fiscalização, com apresentação de contratos de exclusividade, acompanhados

de tradução juramentada onde fica claro, que as empresas possuíam uma estreita ligação de negócios. Fato esse já demonstrado acima. Aplicando-se o inciso VII, art. 23 da Lei nº 9430/96, que considera vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil a pessoa física residente no exterior que for parente de qualquer de seus diretores ou sócio.

Art. 23. Para efeito dos arts. 18 a 22, será considerada vinculada, à, pessoa jurídica domiciliado no Brasil:

VIII - a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em 'participação' direta ou indireta;

IX - pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda, de bens, serviços ou direitos;

No resultado da diligência, fls. 1622 e sgs., há a reprodução do item 6 do relatório fiscal em que são apresentadas evidências de interpostas pessoas no quadro societário da SPIN.

Primeiro é levantada a incompatibilidade financeira do sócio formal da SPIN, Sr. Luiz Alberto Fonseca Filho, que não demonstrou ter recursos financeiros suficientes para fazer o aporte de capital na empresa, conforme confirmado em sua declaração para o Imposto de Renda. Depois é confirmado pelo próprio Sr. Luiz seu parentesco, sobrinho e tio, com o Sr. Antonio Gioia, que de alguma forma esta ligado às empresas Magtec Corporation, Iweb Grocers, MI international. Algumas vezes como diretor, outras como proprietário, conforme atestado pelo Departamento de Estado Americano e ainda em consulta ao sítio na internet do Departamento de Corporações do Estado da Flórida - EUA.

As empresas que aparecem nas faturas como fornecedoras das mercadorias, e que possuem contratos de exclusividade com a SPIN, também possuem endereços comuns nos Estados Unidos, além de funcionários comuns.

Ficou provado no relatório fiscal que o Sr. Antônio Gioia é o real proprietário da empresa SPIN, com utilização de cartão de crédito corporativo da empresa por ele, inclusive para cobrir despesas pessoais. Também foram identificados na contabilidade da Spin pagamentos efetuados ao Sr. Antônio.

A empresa Marcas Internacionais LTDA, que aparece em alguns documentos instrutivos do despacho, como destinatária das mercadorias importadas também faz parte do conglomerado envolvendo o Srs. Luiz Alberto e Sr. Antônio Gioia.

Reproduzo a análise da situação das empresas que foi relatada pela DRJ no acórdão recorrido e que bem esclarece os fatos. O voto da DRJ esta inclusive acompanhado de diagrama que demonstra a ligação entre as empresas e pessoas físicas, fl. 2401:

Do referido Relatório e do conjunto de material probante, em relação à empresa Spin Comercial Ltda, ficou demonstrado, com base nas informações contratuais, comerciais e financeiras, que em 02/2006 a sua composição societária era de 999.998 cotas do sócio Marcas Internacionais Participações Ltda, 1 cota do sócio

Luiz Alberto Façanha Fonseca Filho e 1 cota do sócio Marco Antonio Spindola de Melo, sendo que o valor de cada cota era R\$ 1,00, o que soma um capital de R\$ 1.000.000,00; em 02/2006 a composição societária da empresa Marcas Internacionais Participações Ltda era de 1.049.198 cotas do sócio Luiz Alberto Façanha Fonseca Filho e 10.799 cotas do sócio Marco Antonio Spindola de Melo, sendo que o valor de cada cota era R\$ 1,00, o que perfaz um capital de R\$ 1.059.997,00; a SPIN elevou o volume de suas importações de R\$ 91.913,57 em 2002, para R\$ 3.567.805,57 em 2003, para R\$ 8.048.733,10 em 2004, para R\$ 13.591.221,30 em 2005 e para R\$ 7.943.713,87 até julho de 2006, considerando importações com ocultação do real comprador; a movimentação financeira conforme a CPMF e IRPJ saltou de R\$ 1.979.915,77 em 2002 para um total de R\$ 58.779.489,96 em 2005.

Com base em auditoria realizada na referida empresa foi constatado um saldo credor ("estouro de caixa") na- conta Caixa dos Livros Razão apresentados pela empresa; indícios de irregularidades nas vendas de mercadorias importadas no mercado interno, das exportações de mercadorias, das devoluções ao exterior de mercadorias importadas por terceiros, em razão de vendas não reconhecidas pelo comprador, divergências entre informações prestadas pela SPIN e pelo comprador, vendas sem margem de lucro, devoluções ao exterior de mercadorias importadas por terceiros com valor inferior ao de entrada;

Somam-se ainda robustas evidências de interposta pessoa no quadro societário da SPIN, ou seja, de Antonio José Costa Lima Gioia, em face da incompatibilidade constatada entre a situação econômico-financeira do sócio Luiz Alberto Fonseca Filho com o volume transacionado por essa no comércio exterior, pelo parentesco entre Antonio Gioia e Luiz Alberto (tio e sobrinho) e pelo volume crescente de importações com o fornecedor estrangeiro MI International, onde Antonio Gioia era vice-presidente. Em suma, as evidencias indicam que Antonio Gioia é o verdadeiro proprietário da SPIN.

Não menos robustas e vigorosas são as evidências da ligação entre a SPIN e os fornecedores internacionais ao considerarmos que as empresas Magtec Corporation e Iweb Grocer concederam empréstimos à SPIN sem cobrança de juros; que o sócio minoritário da SPIN, Marcos Spindola, assina como diretor da MI International; que Antonio Gioia, além de sócio da MI, também é sócio da MAGTEC; que além de Antonio Gioia, a MI tem ainda como sócio Wissan Amondi que também é sócio e presidente da IWEB; que a MI e a IWEB possuem o mesmo endereço e têm gerentes em comum, no caso, Brian Poeschel e Gina Perez, os quais assinam faturas para a SPIN, que Antonio Gioia possui cartão de crédito em comum com a SPIN, cuja amortização é feita por esta. irregularidades na comprovação de pagamento a fornecedores de mercadorias importadas tendo em vista falhas e deficiências na escrituração; sendo que tais irregularidades colocam em relevo a não comprovação da

origem dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior.

No relatório fiscal, fls. 1113 e sgs, é apresentada uma planilha construída pela fiscalização com o detalhamento da negociação de cada DI. Na planilha, além dos dados da DI, para cada movimentação é vinculada a nota fiscal de entrada, as notas fiscais de saída e o preço médio calculado por item. Essa planilha deixa claro o intenso trabalho a que se submeteu a fiscalização para identificar cada uma das importações e as inconsistências em cada um dos documentos apresentados. Constato que não existe margem para questionar o trabalho da fiscalização nesse aspecto porque todas as transações comerciais foram identificadas o que possibilitou às recorrentes sua ampla defesa e o perfeito entendimento sobre a imputação que lhe foi atribuída, e em que medida foi autuada.

Outro ponto que merece ser mencionado, e consta no item 7.1.1 do relatório fiscal é a apresentação pela empresa SPIN de documentos instrutivos do despacho, BL, Faturas, informes quanto a liquidação dos contratos de câmbio, em atendimento ao termo de intimação, sobre importações efetuadas pela COLUMBIA e relacionados pela SPIN como se fossem importações por conta e ordem.

Conforme pode ser verificado nos autos, a partir das fls. 1113, muitas das faturas e BL's estão consignados à SPIN apesar de serem relativos a importações efetuadas pela COLUMBIA.

A fiscalização identifica faturas com assinaturas discordantes, sendo que existem documentos registrados por notários dos Estados Unidos que atestam a assinatura oficial desses emitentes. Ora era de se esperar que já que existe uma assinatura oficial que esta estivesse aposta em todos os documentos, entretanto o que se verifica é que os documentos são assinados de maneira diferente. A fiscalização não deixa de informar que o Sr. Brian Poeschel, que assina alguns desses documentos com assinaturas diferentes é o notário público, situação que põe em dúvida a autenticidade dos documentos, já que a mesma pessoa que assina atesta sua autenticidade, fl. 1617.

Muito se poderia discurrir ainda sobre os elementos encontrados pela fiscalização, que foi ampla, entretanto por todo o apresentado nos autos encontro-me convicta que houve sim simulação, e por vezes fraude, nas operações de importação de mercadorias, estando assim concluído o tipo legal aplicado:

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

...

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

Entendo que o tipo encontra-se satisfeito quando identificado que houve a ocultação, que pode ser do sujeito passivo ou do real vendedor ou do comprador ou do responsável pela operação; e que essa ocultação seja efetuada mediante fraude ou simulação ou interposição fraudulenta.

No caso identificamos a ocultação do real comprador mediante simulação e por vezes mediante fraude. O que é suficiente para se aplicar o tipo inculcado no art. 23 e concluir pelo dano ao erário.

5. Do arbitramento dos preços por subfaturamento

As recorrentes apresentam esclarecimentos sobre não ter sido demonstrada a prática de subfaturamento que justificasse o arbitramento dos preços. Informam que em momento algum se comprovou que as transações ocorreram por valores diferentes daqueles declarados nas DIs e constantes dos documentos que as instruíam.

Acrescentam que a autoridade lançadora adotou procedimento de valoração aduaneira em desrespeito às normas do GATT, adicionando que é possível a aplicação do art. 17 do GATT, nos casos em que há suspeita sobre a veracidade dos valores informados, mas no seu entender não há provas aptas a sustentar a acusação fiscal de que os valores não são verdadeiros.

Empenham-se em afirmar que segundo o art. 146 do CTN o critério de valoração adotado no passado pelas autoridades fiscais não poderia ser posteriormente alterado, não se tratando esse argumento de se negar a possibilidade de revisão fiscal prevista no art. 570 do RA, que é possível.

Todo o quadro delineado pela fiscalização e confirmado pelo acórdão DRJ é no sentido de ficar demonstrado que as operações foram instruídas com falsidade documental, ocultação do real adquirente, e fuga do enquadramento legal da empresa SPIN como equiparada a industrial, o que levou ao não pagamento de diversos tributos.

A recorrente Columbia alega que as vendas eram realizadas por valores muito próximos ao custo da operação já que a vantagem econômica advinha do regime Fundap, e quanto maior o valor da operação de saída para seus clientes maior seria o benefício financeiro obtido.

O subfaturamento foi constatado nos demonstrativos apresentados pela fiscalização, em que salta aos olhos a evidência de que as mercadorias eram repassadas da COLUMBIA para a SPIN pelo preço muito próximo ao de aquisição no mercado externo, sendo que a diferença irrisória no preço não era suficiente para justificar o pagamento das despesas aduaneiras e tributos. Não sendo possível que a COLUMBIA, como alegado, importar por conta própria, para posteriormente revender no mercado interno para a SPIN com prejuízo, e no caso de importação por conta e ordem de terceiros, conforme foi demonstrado, a empresa não apresenta documentos que comprovem o pagamento dos serviços prestados. Quanto a alegação de vantagem econômica com o regime Fundap, essa vantagem não foi demonstrada de maneira a justificar os preços praticados na importação e repasse ao adquirente.

A recorrente afirma que deveria ser aplicado o AVA/GATT para a valoração dessas mercadorias, entretanto incorre em erro com tal afirmação. Estando diante de subfaturamento deve ser aplicado o art. 88 da MP nº 2158-35/2001, que é a legislação nacional específica aplicada para os casos de subfaturamento. Tal legislação inclusive esta de acordo com o previsto no AVA/GATT e IN SRF 318/2003 que prevê a aplicação, e todas são no sentido de aplicação da legislação nacional no caso de fraude no valor aduaneiro declarado:

Art. 1º Na apuração do valor aduaneiro serão observadas as Decisões 3.1, 4.1 e 6.1 do Comitê de Valoração Aduaneira, da Organização Mundial de Comércio (OMC); o parágrafo 8.3 das Questões e Interesses Relacionados à Implementação do Artigo VII do GATT de 1994, emanado da IV Conferência Ministerial da OMC; e as Notas Explicativas, Comentários, Opiniões Consultivas, Estudos e Estudos de Caso, emanados do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira, da Organização Mundial de Aduanas (OMA), constantes do Anexo a esta Instrução Normativa.

A polêmica quanto ao cálculo efetuado em algumas DI's foi esclarecido na informação fiscal que resultou da diligência, fls. 1598 a 1599, a qual informou nas DI's 03/0716868-3, 03/1039272-6, 03/1039294-7, 03/1039311-0, 03/1039312-9, 03/1039363-3, 03/1039364-1, 03/1039443-5, 03/1039648-9 e 03/1039661-6, a partir da manifestação da Alfândega do Porto de Vitória (fls. 2000 e 2052), que o exame foi apenas sobre a DI 03/0716868-3, e quanto às demais DI's foi declarado no campo "Dados Complementares" que o acréscimos na base de cálculo dos impostos estava "em conformidade com o parâmetro de valor aduaneiro apurado pela Alf. Porto de Vitória na DI 03/0716868-3". Essa DI foi retificada pelo importador, que recolheu a diferença de tributos. A partir dessa retificação o importador passou a informar essa diferença nas outras DI's.

Porém a fiscalização desconsiderou esses valores informados para efetuar o cálculo dos tributos devidos, não tendo ocorrido a dupla tributação como alegado. A DRJ analisou o assunto que reproduzo por entender bem esclarece-lo:

A principio, digo, parece ter havido uma repetição de tributação (bis in idem) a medida que o lançamento se refere a despachos de importação, que, de fato, já foram objeto de retificação quanto ao seu valor. Ocorre que, como bem frisou a autuante, "...tendo sido evidenciada no procedimento fiscal em face da SPIN já mencionando a fraude nessa operação, efetuamos o arbitramento do valor declarado retificado das mercadorias importadas ao amparo dessa DI, lançamos a multa de 100% da diferença entre o valor arbitrado e o valor aduaneiro retificado, em razão da inexatidão do valor declarado retificado, e a diferença, e a diferença do II e IPI incidentes sobre essa diferença", ou seja, tratam-se de parcelas tributadas distintas, onde Aquela objeto do primeiro procedimento se refere à diferença entre o valor original e o retificado, e do presente, A. diferença entre o valor retificado e o arbitrado.

Em termos, o artigo 54 do Decreto-lei nº 37/66, ao se referir à conclusão do despacho aduaneiro, assim se pronuncia:

Art. 54 - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art.44 deste Decreto-Lei. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Ou seja, desde que dentro do prazo decadencial, é perfeitamente possível a realização de revisão aduaneira e lançamento de ofício, conforme o artigo 149 do Código Tributário Nacional, sendo que, não há que se falar em bis in idem no caso, posto que no lançamento em apreço, baseado no valor arbitrado, foi deduzido o valor objeto de retificação anterior (DI 03/0716868-3), bem como os valores totais declarados, incluindo a parcela do "acréscimo de valor", no caso das demais DI's.

Dessa forma, opino por manter na base de cálculo as DI em tela, por não vislumbrar qualquer mácula no que concerne a suposto bis in idem.

5. Impossibilidade da aplicação da pena de perdimento

Afirma a recorrente SPIN que não foi seguido o comando normativo, já que não foi buscada pela fiscalização a prova de que a mercadoria foi entregue a consumo. Deveria ter a fiscalização antes de aplicado a pena de conversão em multa, buscado formas de localizar a mercadoria para aplicação da pena de perdimento, já que se trata de pena alternativa.

Quanto a alegação da não tentativa de localização das mercadorias entendo que a alegação não merece prosperar já que a empresa forneceu à fiscalização as notas fiscais de venda das mercadorias, que são objeto de análise pela fiscalização conforme consta no termo de constatação.

A recorrente Columbia acrescenta que a revisão aduaneira tem por finalidade apurar a regularidade no pagamento de tributos e demais gravames e não aplicar pena de perdimento em mercadoria já desembaraçada.

O artigo 54 do Decreto-lei nº 37/66, ao se referir à possibilidade de revisão aduaneira, assim se pronuncia:

Art. 54 - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art.44 deste Decreto-Lei. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Ou seja, desde que dentro do prazo decadencial, é perfeitamente possível a realização de revisão aduaneira e lançamento de ofício, conforme o artigo 149 do Código Tributário Nacional.

Quanto a alegação da recorrente Columbia sobre ser aplicada a multa do art. 33 da Lei 11.488/07, de 10% do valor aduaneiro, que revogou tacitamente a multa de 100% aplicada ao caso.

Art. 33. pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação

acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

A tese de que a multa de 10% de cessão do nome teria revogado a multa de 100% já foi amplamente debatida nesse colegiado, e tem prevalecido a posição de que não ocorreu a revogação já que se tratam de situações diferentes. Inclusive sendo possível a aplicação da multa de cessão do nome em outro processo já que diz respeito apenas aquele que cede o nome nas operações de comércio exterior.

No caso estamos diante, conforme já identificado, de ocultação do real adquirente da mercadoria, por isso correta a aplicação da conversão em multa da pena de perdimento.

6. Da multa aplicada

Combate a aplicação da multa de 150% já que o artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96 foi alterado pela MP nº 351, de 22/01/07, que não prevê a multa.

A DRJ analisou a questão e manteve a multa qualificada, no que eu acompanho:

De fato a autuação se deu em 13/03/2007 com a ciência do sujeito passivo, enquanto que a Medida Provisória nº 251 de 22/01/2007, convertida em 15/06/2007 na Lei nº 11.488, previa em seu artigo 14 a alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, conforme se transcreve:

Art. 14. o art: 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da

Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

...

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei." (NR)

Ocorre que, por força do artigo 105 do Código Tributário Nacional, a legislação tributária aplica-se aos fatos geradores futuros e aos pendentes, como os fatos geradores objeto da lide ocorreram em datas anteriores ao evento da MP 251 de 22/01/2007, inaplicável será o referido escopo legal.

A MP 251/07 somente seria aplicável aos fatos geradores pretéritos nas hipóteses listadas no artigo 106 do CTN, dentre os quais (alínea "c", inciso II) quando a lei lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática (retroatividade benigna), o que não foi o caso, posto que a nova norma manteve o mesmo percentual de 150%, tal como se vê na redação alterada do parágrafo 1º do artigo 44, ora transcrita.

Portanto, insubsistente a razão apresentada, devendo ser mantida a exigência da penalidade no percentual de 150%.

Por todo o exposto voto por conhecer os recursos interpostos e negar-lhes provimento.

Mara Cristina Sifuentes - Relatora

(assinado digitalmente)

Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Redator Designado,

Registro aqui minhas razões de divergência em relação ao voto da relatora, que acabaram por prevalecer no seio do colegiado, e se limitam à questão referente ao arbitramento de preços (e suas consequências no montante lançado).

Apesar de concordar que a fiscalização reúne elementos aptos a afastar o preço praticado nas operações (e, conseqüentemente, o valor de transação - primeiro método delineado no AVA-GATT), seja pelas diversas anomalias detectadas em faturas comerciais, ou pelo contexto da vinculação oculta entre partes da operação, bem demonstrada, tenho que a fiscalização encontra dificuldades em, a partir desse cenário, determinar o efetivo valor das mercadorias, seja pelo próprio AVA-GATT ou pelo arbitramento previsto no art. 88 da MP n. 2.158-35/2001.

No Relatório Fiscal, após evidenciar os elementos referidos no voto da relatora, que apontam para a existência de subfaturamento, a fiscalização conclui (fls. 154/155):

“Diante da impossibilidade de apuração dos preços efetivamente praticados, nos termos do que determina o caput do art. 84 do Regulamento Aduaneiro, instituído com redação dada pelo Decreto nº 4.543/2002, in verbis, no caso concreto, o preço da mercadoria teria que ser arbitrado com base no inciso I do referido artigo, ou seja, com base em preço de mercadoria idêntica ou similar, exportada para o país, acrescido do custo de transporte da mercadoria importada até o porto de descarga, conforme o inciso I do art. 77 do Regulamento Aduaneiro/2002.

Art. 84. Em caso de fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do prego efetivamente praticado na importação, a base de cálculo dos tributos ou contribuições e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do prego da mercadoria, em conformidade com um dos seguintes critérios, observada a ordem seqüência (Medida Provisória No. 2.185-35/2001, art. 88):

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

Art. 77. Integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 8, parágrafo 2, aprovado pelo Decreto Legislativo n. 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto n. 1.355, de 30 de dezembro de 1994):

I - o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto

de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;

II - os gastos relativos a carga, a descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada aos locais referidos no inciso I; e

III - o custo do seguro da mercadoria durante as operações referidas nos incisos I e II.

Embora efetuando o arbitramento do valor aduaneiro das importações, utilizaremos os conceitos do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT). O Decreto Legislativo 30/94 aprovou e o Decreto 1.355/94 promulgou a Ata Final que incorpora a Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT, que no item 2 do artigo 15, traz os seguintes conceitos:

2. a Neste Acordo, entende-se por **"mercadorias idênticas" as mercadorias que são iguais em tudo**, inclusive nas características físicas, qualidade e reputação comercial. Pequenas diferenças na aparência não impedirão que sejam consideradas idênticas mercadorias que em tudo o mais se enquadram na definição;

b neste Acordo, entende-se por **"mercadorias similares" as que, embora não se assemelhem em todos os aspectos, têm características e composição material semelhantes, o que lhes permite cumprir as mesmas funções e serem permutáveis comercialmente**. Entre os fatores a serem considerados para determinar se as mercadorias são similares incluem-se a sua qualidade, reputação comercial e a existência de uma marca comercial;

A apuração do arbitramento do Valor Aduaneiro das mercadorias objeto de autuação por ocultação do sujeito passivo nas operações de importação ou por declaração inexata do preço declarado das mercadorias em operações de importação **são apresentados nos Demonstrativos de Arbitramento de Preços de Produtos Importados** (fls. 1117/1122 e 1125/1132) e nos Demonstrativos de Valor Aduaneiro de Produtos Importados (fls. 1123/1124 e 1133/1135)." (sic) (grifo nosso)

Ou seja, a fiscalização aponta que se baseou em preços de mercadorias idênticas ou similares. Nesse caso, incumbiria à fiscalização o ônus de demonstrar que as mercadorias eram efetivamente idênticas ou similares, ou invocar a presunção de identidade estabelecida pelo art. 68 da Lei n. 10.833/2003:

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.

Se invocada a presunção, possibilitar-se-ia às recorrentes o exercício do direito de fazer a “prova em contrário” a que se refere o *caput*. Mas, para isso, deveria a fiscalização demonstrar que as mercadorias foram descritas de forma semelhante.

No entanto, não vejo tal demonstração nestes autos, onde sequer consta a íntegra das descrições das mercadorias na totalidade das DI autuadas (há apenas cópias de documentos instrutivos - faturas e conhecimentos de carga, limitando-se o extrato das declarações às 10 DI para as quais a diligência verificou não haver procedimento anterior oficial de valoração aduaneira, mas simples exigência no curso do despacho, em uma DI, e sua influência sobre outras nove).

Compulsando as folhas onde a fiscalização afirma estarem os “demonstrativos de arbitramento”, não encontro efetivamente demonstrativos, mas planilhas que arbitram valores sem qualquer justificativa plausível, ou prova de identidade/semelhança. Ademais, ainda que superada essa deficiência, entendendo-se que a descrição da mercadoria importada presente nas planilhas poderia ser cotejada entre DI autuada e DI paradigma de mercadoria idêntica ou semelhante, não existe nenhuma prova de que seja correto o preço da DI paradigma adotada, que sequer foi submetida a valoração aduaneira (mesmo as 10 DI que foram retificadas antes do desembaraço).

Parece a fiscalização eleger duas DI sobre a mesma mercadoria, nenhuma delas verificada, e simplesmente adotar o maior preço. Esse é exatamente o sentimento que tenho ao ler o seguinte excerto do Relatório Fiscal, que trata das 10 DI que haviam sido retificadas antes do desembaraço (fl. 146):

Quadro 7.5 – Adições com Valor Aduaneiro Retificado

DI	Ad	VM DI FOB (US\$)	VM Arb.FOB (US\$)	Frete DI (US\$)	Seguro DI (US\$)	Taxa Câmbio	VA Arbitrado (US\$)	VA DI (R\$)	VA Arbitrado (R\$)
03/1039272-6	002	1.046,56	2.956,16	260,64	5,13	2,9270	3 221,93	9.430,57	9 430,58
03/1039294-7	001	2.245,04	6.341,44	586,18	11,30	2,9270	6 938,92	20.310,22	20 310,22
03/1039311-0	001	715,01	1.690,00	77,36	3,01	2,9270	1 770,37	5.181,87	5.181,86
03/1039312-9	001	945,28	2.670,08	233,99	4,66	2,9270	2 908,73	8.513,89	8 513,85
03/1039363-3	001	2.883,21	5 183,50	33,34	10,30	2,9270	5 227,14	15.299,88	15 299,83
03/1039363-3	004	800,89	1.781,08	73,75	3,53	2,9270	1 858,36	5.434,17	5.439,42
03/1039364-1	002	1.966,52	5.554,72	556,09	10,04	2,9270	6.120,85	17.915,77	17 915,73
03/1039443-5	001	1.654,24	4.672,64	404,46	8,08	2,9270	5 085,18	14.899,25	14 884,31
03/1039648-9	002	1.402,50	3.315,00	132,00	6,63	2,9270	3 453,63	10.100,01	10 108,77
03/1039661-6	001	5.382,22	9 672,00	58,26	19,66	2,9270	9 749,92	28.538,04	28 538,01
03/1039661-6	003	2.142,25	5.063,50	217,95	10,29	2,9270	5 291,74	15.488,97	15.488,91

Fonte: Extratos Siscomex e Demonstrativos de Preços de Produtos Importados (fls.1113/1124).

Embora, não possamos afirmar que os maiores preços declarados dos diversos produtos mencionados abaixo sejam os efetivos valores das mercadorias, podemos inferir que os menores com certeza não o são, principalmente, quando reunimos todas as circunstâncias acima relatadas referentes a tais importações.

Processo nº 11131.000163/2007-06
Acórdão n.º **3401-005.999**

S3-C4T1
Fl. 2.686

Em síntese, entendo que a fiscalização desempenhou suficientemente o papel de convencer este julgador da ocorrência de subfaturamento, mas não andou bem ao arbitrar preços sem demonstração de que tenha adotado um critério razoável, e não, somente, o maior entre dois preços sequer verificados.

Pelo exposto, voto por afastar o arbitramento, e os valores dele decorrentes (diferenças de tributos e multas sobre tal diferença), mantendo a autuação apenas no que se refere à ocultação (multa substitutiva do perdimento), e com o valor aduaneiro declarado pelo importador.

Rosaldo Trevisan

(assinado digitalmente)