



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

Processo n° 11131.000189/2007-46
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-004.314 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2017
Matéria INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. OCULTAÇÃO REAL ADQUIRENTE.
Recorrente SPIN COMERCIAL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 23/08/2002 a 14/01/2003

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS.

Sendo classificada a importação por conta e ordem de terceiros com fulcro na documentação acostada aos autos pela fiscalização, em especial o contrato firmado entre a importadora ostensiva e a importadora efetiva, resta comprovada a interposição fraudulenta nos termos o artigo 23, do Decreto-lei nº 1.455/76, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002.

NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Uma vez que os documentos da importação foram acostados aos autos, não cabe se falar em nulidade por cerceamento de defesa. Ademais, uma vez que houve a revenda das mercadorias importadas pela importadora ostensiva para a importadora efetiva, em decorrência da própria configuração da importação por conta e ordem de terceiro, restou comprovada a condição para a conversão da pena de perdimento em multa (art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976).

FALSIDADE IDEOLÓGICA DAS FATURAS. SUBFATURAMENTO. INDÍCIOS. CANCELAMENTO AUTO DE INFRAÇÃO.

As acusações de subfaturamento dependem da desconstituição da fatura comercial que instruiu o despacho, ou seja, dependem de prova de que o real valor da transação difere do valor declarado.

O simples fato de um preço ser inferior aos preços correntes de mercado para mercadorias idênticas não é motivo para sua rejeição, conforme expresso na Opinião Consultiva 2.1, integrante das regras de interpretação do Acordo de Valoração Aduaneira (Instrução Normativa n.º 318/2003).

A autoridade supôs a falsidade ideológica das faturas por entender que o valor declarado seria inferior ao valor corrente do mercado, sem, contudo,

acompanhar esse juízo com provas que demonstrassem que o pagamento foi superior ao declarado, ou qualquer outro elemento concreto que autorizasse a desconsideração das faturas apresentadas.

Recurso Voluntário Provido em parte.

Crédito Tributário Mantido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto da Relatora. As Conselheiras Maria Aparecida Martins de Paula e Thais De Laurentiis Galkowicz acompanharam a Relatora pelas conclusões, por entenderem que a fiscalização não justificou adequadamente as razões para o arbitramento. Vencidos os Conselheiros Waldir Navarro Bezerra, Pedro Sousa Bispo e Jorge Olmiro Lock Freire, que negaram provimento. O Conselheiro Diego Ribeiro declarou-se impedido, sendo substituído pelo Conselheiro suplente Cássio Schappo.

(Assinado com certificado digital)

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente.

(Assinado com certificado digital)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Olmiro Lock Freire, Waldir Navarro Bezerra, Cássio Schappo, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Tratam-se de dois Autos de Infração lavrados para as cobranças de multas e tributos (II/IPI) em importações realizadas pela empresa NISICA ASSESSORIA E COMÉRCIO EXTERIOR LTDA (NISICA) entre agosto/2002 e janeiro/2003, nas quais foi apurado a ocultação do real adquirente das mercadorias importadas, a empresa SPIN COMERCIAL LTDA., e a declaração inexata do valor das mercadorias (subfaturamento). As empresas foram autuadas, na condição de solidárias com fulcro no art. 124, I, do Código Tributário Nacional - CTN, sendo ambas autuações respaldadas no Termo de Constatação Fiscal n.º 3/2007.

As autuações decorreram da iniciativa da Alfândega do Porto de Vitória, que detectou indícios de que a empresa SPIN seria a real adquirente de mercadorias importadas por

distintas empresas, dentre as quais a acima mencionada. Por conseguinte, foi instaurado procedimento especial de fiscalização na forma da Instrução Normativa n.º 228/2002 contra a SPIN para a verificação da origem dos recursos aplicados nas operações.

Em conformidade com o Termo de Constatação (e-fls. 25/42), a autuação foi lavrada em face da interposição fraudulenta presumida em importações diretas realizadas pela NISICA e do subfaturamento nestas importações diretas e em outras realizadas formalmente por conta e ordem da SPIN. As razões para a lavratura dos Autos de Infração foram sintetizados no relatório da decisão de primeira instância, nos seguintes termos:

"1. Ocultação do efetivo adquirente das mercadorias — DI's registradas diretamente pela NISICA - DI's 02/0903045-8 e 02/0903048-2, cujo fornecedor foi IWEB GROCER (IWEB) e DI 02/0756710-1, cujo fornecedor foi MAGTEC CORPORATION (MAGTEC) — A SPIN seria a efetiva adquirente das mercadorias importadas, em função de:

- *Vinculação entre SPIN e os fornecedores estrangeiros IWEB e MAGTEC;*
- *Quando do registro das importações, compunha o quadro societário da NISICA um despachante aduaneiro atuante no Porto de Fortaleza, local de registro e desembaraço das mercadorias;*
- *Os registros contábeis comprovam que essas importações foram efetivamente realizadas por conta e ordem da SPIN e que a NISICA apenas prestou serviços de promoção de importação;*
- *Os pagamentos relacionados e registrados antes da entrada na SPIN evidenciam que os impostos vinculados e despesas aduaneiras foram custeadas pela SPIN (fls. 26).*

2. Subfaturamento do preço declarado de produtos, em relação às:

2.1. DI's 02/0903045-8 e 02/0903048-2 (Importações diretas), bem como DI's 02/1113454-0, 03/0048036-3, 03/0266251-5 e 03/0266271-0 (Importações por conta e ordem), em função de:

- *Diferença entre o preço declarado nessas e em outras importações por conta e ordem da SPIN registradas por empresas diversas e entre o preço de entrada de produtos na SPIN e o preço de venda dos mesmos, conforme demonstrativo de preços de produtos importados — NISICA (fls. 260-271), onde se vê subfaturamento de Dentrificios Crest (mais de 300%) e Enxaguatório Bucal Scope (mais de 180%);*
- *Falsidade de faturas — Consta como signatário nas faturas 311146 (fls. 212) e 304756 (fls. 223), inerentes às DI's 02/1113454-0 e 03/0048036-3, Sr. Brian Poeschel, sendo que tais assinaturas são diferentes das que constam em outros documentos (faturas 11405 e 11438) do mesmo signatário;*

2.2. DI's 02/0756710-1 (Importação direta) e 02/1050829-3 (Importação por conta e ordem), em razão de:

- *Diferença entre o preço declarado nessas e em outras importações registradas por empresas diversas, tendo o mesmo exportador e o mesmo fabricante, e entre o preço de entrada de produtos na SPIN e o preço de venda dos mesmos, conforme demonstrativo de preços de produtos importados — NISICA (fls. 260-271), onde se vê subfaturamento de Desodorantes Antiperspirant — Cussons (mais de 200%) e Desodorantes Corporais — Hofinann (de 36% a 170%);*
- *Elementos de inidoneidade de faturas, que caracterizariam a falsidade das mesmas: Na fatura n.º 52466 (fls. 257) da MAGTEC, instrutiva da DI n.º 0211050829-3, foi incluído manualmente o adquirente das mercadorias: SPIN COMERCIAL.*

Em suma, pelas razões expostas às fls. 23-28, entendeu que tais operações de importação foram instruídas sob o escopo de falsidade documental e com a ocultação da condição de estabelecimento equiparado à industrial, os quais teriam proporcionado as seguintes fraudes:

(1) subfaturamento de mercadorias nas importações realizadas por conta e ordem de terceiros, e;

(2) subfaturamento de mercadorias e ocultação do real adquirente nas importações por conta própria.

Em face do subfaturamento constatado e impossibilidade de apuração dos preços efetivamente praticados a fiscalização logrou em proceder ao arbitramento do valor das mercadorias tomando por base os artigos 77 e 84, ambos do Regulamento Aduaneiro de 2002, conforme demonstrativos de fls. 34-38.

Finalmente, 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 NISICA.

Os elementos de prova e demais peças que instruem a autuação foram juntados às folhas 41 (Volume 1)-259 (Volume 2), tal como listagem de fls. 260 - 271." (fls. 1.075/1.076)

Os Autos de Infração exigem os valores relativos aos tributos incidentes na importação, pagos à menor em razão do subfaturamento (imposto de importação - II e imposto sobre produtos industrializados - IPI na importação), acrescidos de juros e multa punitiva qualificada (150%), bem como multas administrativas em razão do subfaturamento e pela conversão da pena de perdimento.

Apresentada Impugnação Administrativa somente pela empresa SPIN, o processo foi convertido em diligência para Resolução n.º 1.171 (fls. 681/686) respondida pela Informação Fiscal de fls. 689/696.

Após a manifestações das duas autuadas quanto à Informação Fiscal (tanto a SPIN, como a NISICA, que foi intimada pessoalmente do resultado da diligência), foi proferida a decisão *a quo* por meio da qual os autos de infração foram julgados integralmente procedentes. O julgado foi ementado nos seguintes termos:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 23/08/2002 a 14/01/2003

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 do lançamento de ofício.

ALEGAÇÃO DE CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA.

Não se constata cerceamento de direito de defesa se verificado o cumprimento de todas as formalidades inerentes à ciência e garantia da apresentação de impugnação tal como previstas na legislação.

EFEITOS DA REVELIA. INTERVENÇÃO NO PROCESSO.

Não obstante o autuado revel possa intervir no processo em qualquer fase, este o receberá no estado em que se encontrar, o que impede a retroatividade de fase para apresentação de impugnação.

ASSUNTO NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTARIA

Período de apuração: 23/08/2002 a 14/01/2003

PROVA INDICIÁRIA. CONJUNTO PROBANTE.

É plenamente aceitável em Direito Tributário, o uso da prova indireta, qual seja o indicio e a presunção, especialmente nos casos de fraude, conluio e simulação fiscal, conforme configurado nos elementos que formam o conjunto probante contido nos autos: operações de importação efetuadas de forma direta ou por conta e ordem através de terceiros com valores subfaturados e/ou com ocultação do real adquirente, culminando com o recolhimento a menor dos tributos incidentes e passando ao largo do controle aduaneiro

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 indicio 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, adicionada à falta de comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, permite que se conclua pela ocultação daquela e faz presumir a interposição fraudulenta de terceiros.

SUBFATURAMENTO.

Levantado conjunto probante constituído de provas indiciarias de falsidade nas faturas, conluio, simulação e fraude nas operações de importação diretas e por conta e ordem realizadas, somados à constatação de diferenças de preços de mesma mercadoria, configurar-se-á subfaturamento, o que permite o arbitramento dos valores dos bens importados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 23/08/2002 a 14/01/2003

MULTA QUALIFICADA. FATO GERADOR.

Aplicar-se-á a legislação tributária aos fatos geradores futuros e aos 'pendentes, sendo que, sua aplicação aos fatos geradores pretéritos somente se fará nas hipóteses listadas no artigo 106 do Código Tributário Nacional, dentre os quais, quando a lei lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. COMPETÊNCIA. PREVISÃO LEGAL.

Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, cabendo, pois, a aplicação de juros de mora por percentuais equivalentes à taxa Selic por expressa previsão legal.

Lançamento Procedente." (fls. 1.072/1.073)

Com a intimação apenas da empresa SPIN em 23/06/2009 (que apresentou tempestivo Recurso Voluntário em 22/07/2009), o processo foi convertido em diligência por este Conselho por meio da Resolução n.º 3102-000.268 para a intimação da empresa NISICA. Uma vez que esta empresa não foi validamente intimada, foi requerida a expedição de nova intimação e oportunizado à esta empresa a apresentação de Recurso na forma do art. 33 do Decreto n.º 70.235/72 por meio da Resolução n.º 3402-000.851.

Esta determinação foi cumprida por meio do Edital ALF/FOR n.º 001, de 05 de janeiro de 2017 (e-fl. 1.237), sem que a empresa apresentasse Recurso Voluntário.

Em seu recurso, a empresa SPIN alega, em síntese:

I. Quanto à infração de ocultação do real adquirente:

I.1. Ilegitimidade passiva da SPIN vez que as operações foram realizadas diretamente pela NISICA, não podendo se falar na existência de interesse comum do art. 124, I do CTN para a aplicação da responsabilidade solidária como se a importação tivesse ocorrido por conta e ordem, o que não ocorreu

no presente caso, que envolvem importações por encomenda, cuja base legal para responsabilidade solidária só foi prevista na Lei n.º 11.281/2006;

I.2. Nulidade do Auto de Infração por cerceamento de defesa, vez que a Recorrente não teve acesso aos documentos relativos à importação geridas pela NISICA;

I.3. No mérito, que as operações não podem ser consideradas operações por conta e ordem de terceiros, tendo sido realizadas por conta própria da importadora NISICA, não sendo os documentos e informações apresentados pela fiscalização suficientes para desconsiderar a operação da forma como efetivamente teria se concretizado. Enfrenta, nos seguintes termos, a prova apresentada pela fiscalização: a) a vinculação entre a SPIN e os fornecedores estrangeiros: ainda que existente, ela não traz consequências para a caracterização da operação como por conta e ordem; b) faturas com assinaturas do mesmo signatário distintas entre si: sustenta a Recorrente que essa afirmação exigiria uma perícia técnica não realizada pela fiscalização para atestar a falsidade das assinaturas. Ademais, teria acostado aos autos a documentação dos emitentes das faturas atestando a idoneidade das assinaturas. Afirma que não teria sido cumprido requisito prévio para a conversão da pena de perdimento em multa, vez que não teria sido confirmado seu consumo.

II. Quanto à infração de subfaturamento, afirma que a fiscalização não teria provado sua ocorrência, não tendo demonstrado a ocorrência de fraude. Salienta que o importador sequer foi chamado a se manifestar acerca dos valores pagos pelas mercadorias e nem mesmo a cópia do contrato de câmbio fechado.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Maysa de Sá Pittondo Deligne

Conheço do Recurso Voluntário, por tempestivo, adentrando em suas razões. Para facilitar a análise a ser perpetrada, o voto será dividido considerando os dois fundamentos da autuação: **(i)** operações nas quais houve a ocultação do real adquirente das mercadorias (SPIN) pela importadora ostensiva NISICA; e **(ii)** o subfaturamento.

I - DA OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE DAS MERCADORIAS - DI n.º 02/0756710-1, 02/0903045-8 e 02/0903048-2

I.1. PREMISSE: CONFIGURAÇÃO DA IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS

Primeiramente, entendo que seja relevante fixar uma premissa que envolve a principal argumentação levantada pela SPIN em seu recurso quanto a ocultação do real adquirente: pela documentação acostada aos presentes autos pela fiscalização, ficou efetivamente confirmada a importação por conta e ordem de terceiros, não se tratando de importação por encomenda ou de uma interposição fraudulenta presumida, como aduziu a Recorrente.

Em conformidade com o entendimento já veiculado por este Conselho¹, na importação por encomenda, a empresa importadora ("*trading*") adquire mercadoria junto ao exportador no exterior e providencia sua entrada no território nacional, com a posterior revenda ao encomendante. Para o importador, a operação tem os mesmos efeitos de uma importação própria.

Nesse sentido, a importação é realizada com recursos próprios da importadora e a operação cambial para pagamento da importação é realizada exclusivamente em nome da importadora que a realiza. Assim, a "*trading*" está importando para destinatário certo, que determina o produto a ser importado, conforme consignado em contrato firmado entre as partes. Esta operação foi disciplinada pela Lei n.º 11.281/2006 e pela Instrução Normativa n.º 634/2006, ainda vigentes.

Por outro lado, na importação por conta e ordem de terceiros, a "*trading*" é uma mera intermediária, prestadora de serviços para a consecução da atividade de importar promovendo, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquirida por outra empresa. Neste caso, a operação realiza-se com recursos do próprio adquirente, mesmo que a importadora os antecipe para concretizar a importação. Assim, a origem dos recursos financeiros é da adquirente.

Esta operação é disciplinada pelas Instrução Normativa n.º 225/2002, já vigente à época dos fatos abrangidos na presente autuação.

De forma sintética, diferencia-se as duas operações sob análise:

Importação por Conta e Ordem de Terceiros	Importação por Encomenda
" <i>Trading</i> " é intermediadora (prestadora de serviços)	" <i>Trading</i> " é a real importadora
Operação realizada com recursos do adquirente	Operação realizada com recursos da " <i>trading</i> "
Câmbio fechado pelo adquirente	Câmbio fechado pela " <i>trading</i> "
Contrato de importação por conta e ordem	Contrato de importação por encomenda

Atentando-se para o caso em tela, entendo que a extensa documentação suporte apresentada pela fiscalização indica com clareza que, não obstante a operação tenha sido indicada nas documentações suporte como importações próprias da NISICA (defendendo a Recorrente que se trata de importações por encomenda), essas operações foram, na verdade, importações por conta e ordem da SPIN, verdadeira importadora das mercadorias.

Essa confirmação pode ser extraída de toda documentação acostada aos autos pela fiscalização, em especial do contrato firmado entre a SPIN e a NISICA acostado às e-fls. 261-262. Com efeito, extrai-se das cláusulas 04 a 08 do "*CONTRATO PARTICULAR DE COMPRA E VENDA E ASSUNÇÃO DE RESPONSABILIDADES NA IMPORTAÇÃO E LIBERAÇÃO ALFANDEGÁRIA DE MERCADORIAS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA*" (e-fl. 261/262) que, desde sua origem, a operação contratada entre a SPIN e a NISICA foi uma operação por conta e ordem na forma disciplinada à época pela legislação, sendo **expressamente contratado entre as partes que o ônus da importação seria assumido, em sua integralidade, pela SPIN, na condição de adquirente das mercadorias.**

¹ A título exemplificativo, vide o Acórdão n.º 3302-001.995 da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta 3ª Seção proferido no processo nº 12466.002272/2007-31 na sessão de 28/02/2013.

Para melhor visualização, transcrevo abaixo as referidas cláusulas, com destaque para as partes que evidenciam a assunção do ônus das importações pela SPIN, e não pela "trading" NISICA:

*"CLÁUSULA 04 - Acordam as partes, que todas as despesas (demurrage, capatazia, movimentações e logística portuárias, honorários advocatícios, terceiros, tributos e impostos federais, estaduais e municipais, multas, encargos legais, **fechamentos de câmbio para pagamento ao exportadores ou fabricantes estrangeiros**), pela aquisição das mercadorias, adicional de serviços operacionais da CONTRATADA [NISICA] ao que se refere à cláusula anterior e demais responsabilidade, imputadas à CONTRATADA e relacionadas nas planilhas, **serão obrigações a serem pagas exclusivamente pela CONTRATANTE [SPIN]**."*

CLÁUSULA 05 - A CONTRATANTE [SPIN] obriga-se, neste ato, a liquidar os câmbios, em favor dos fornecedores estrangeiros dos produtos importados, nos devidos vencimentos, através da CONTRATADA [NISICA], que, como consignatária do débito, se responsabilizará pelo respectivo fechamento da operação.

*CLÁUSULA 06 - A CONTRATANTE [SPIN] declara, neste ato, que todos os produtos recebidos da CONTRATADA [NISICA] **são de absoluta escolha e negociação da primeira junto aos fabricantes ou exportadores estrangeiros, e que, por isso, isenta esta última de qualquer responsabilidade decorrente de eventual qualidade insatisfatória dos produtos, erros de pesagem ou de quantidade ocorridos na origem, ou ainda no que se refere aos preços dos itens que compõem a fatura de importação (invoice), suas condições de embarque e liquidação de câmbios já mencionado na cláusula 04 deste documento.***

*CLÁUSULA 07 — Em virtude do exposto na cláusula 04 (quatro), **a CONTRATANTE [SPIN] assumirá o pagamento de quaisquer multas ou outras despesas decorrentes de autos de infração ou de cobranças simples, impostas pelas autoridades alfandegárias, fazendárias, sanitárias ou por outros órgãos relacionados a atividade aduaneira, na forma de legislação.***

CLÁUSULA 08 — O pagamento de saldos pendentes, quaisquer que sejam estes e aos quais se refere a cláusula 04 (quatro), serão feitos em Moeda Nacional, correspondentes saldo em Dólar Comercial dos Estados Unidos, quando se tratar despesas o pagamentos que se alterem com a variação desta moeda, através de transferência bancária ou cheque administrativo, de banco acreditado na Praça de Fortaleza" (fl. 261/262 - grifei)

Assim, o próprio contrato firmado entre as partes evidenciou, com clareza cristalina, a natureza da operação efetivamente realizada, de compra por conta e ordem, afastando-se, desde já, todas as alegações aventadas pela Recorrente de que estaríamos diante de uma importação por encomenda suscetível de invocar a aplicação da Lei n.º 11.281/2006.

Acresce-se que, na única vez em que se manifestou no processo, após a realização da diligência fiscal requerida pela decisão de primeira instância, a própria empresa NISICA confirma que as operações objeto das DIs n.º 02/0756710-1, 02/0903045-8 e 02/0903048-2 foram objeto de compra por conta e ordem:

*"Portanto, fica claro que as DIs 02/0756710-1, 02/0903045-8 e 02/0903048-2 não fazem menção à SPIN porque a legislação de regência não exigia esse procedimento, **ressaltando-se que este detalhe não descaracteriza o fato de que a NISICA agiu por conta e ordem da SPIN e não por conta própria.**" (e-fls. 1.033)*

Desta forma, restou demonstrado nos autos que a efetiva importadora das mercadorias foi a empresa SPIN. Assim, confirma-se a simulação na documentação da

importação das mercadorias que indicaram a empresa NISICA como importadora própria, ocultando o real comprador das mercadorias e efetivo responsável pela operação de importação (SPIN). A simulação foi indicada pela fiscalização no Termo de Constatação (fl. 25/28), em conformidade com o art. 167, §1º, II, do Código Civil:

"Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

*§ 1o **Haverá simulação nos negócios jurídicos** quando:*

(...)

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;"
(grifei)

Importante frisar que não se cabe falar que teria havido uma presunção da interposição fraudulenta no caso, sendo certo que, como visto, ela foi efetivamente comprovada pela fiscalização com fulcro na documentação disponibilizada pela própria fiscalizada que evidenciou, com veemência, quem era responsável pelo financiamento das operações de importação (frise-se novamente, a verdadeira adquirente, a SPIN).

Exatamente em razão da clara instrução deste processo após a fiscalização especial da empresa SPIN que não foi necessário comprovar uma eventual indisponibilidade financeira da importadora ostensiva NISICA por meio de procedimento especial, desnecessário no presente caso por não se tratar de interposição fraudulenta presumida.

Correta, portanto, a aplicação da pena de perdimento proposta pela fiscalização com fulcro no art. 618, XXII do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto n.º 4.543/2002, vigente à época das importações e da autuação (art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455/1976):

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

(...)

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

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

Sedimentadas estas premissas quanto ao mérito do processo, passa-se à análise das demais questões recursais levantadas.

I.2. DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Neste ponto, sustentou primeiramente a Recorrente que seu direito de defesa teria sido restringido por não ter tido acesso aos documentos da importação formulados pela NISICA.

Contudo, não cabe acolhida a pretensão da SPIN vez que toda a documentação da importação foi anexada pela fiscalização ao Termo de Constatação fiscal (e-fls. 187/260). Diante disso, quando da apresentação da impugnação, a empresa SPIN já tinha acesso a toda a documentação suporte da importação, não sendo cabível se falar, na hipótese, de cerceamento de defesa.

Desta forma, uma vez que os documentos da importação foram acostados aos autos, não cabe se falar em nulidade por cerceamento de defesa.

Ademais, em um breve parágrafo de seu recurso (e-fl. 1.153), a Recorrente afirmou que teria sido descumprida no presente caso a formalidade prévia para a conversão da pena de perdimento em multa, vez que não confirmado originariamente pela fiscalização o seu consumo.

Contudo, além da Recorrente não ter invocado essa questão em sede de impugnação, vislumbra-se no presente caso que a fiscalização comprovou que houve a revenda das mercadorias importadas pela importadora ostensiva (NISICA) para a importadora efetiva (SPIN), na forma do art. 618, §1º do Regulamento Aduaneiro/2002, acima transcrito, que reproduz a exigência legal do art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Com isso, em decorrência da própria configuração da importação por conta e ordem de terceiro, foi confirmada a revenda das mercadorias e, portanto, a condição para a conversão da pena de perdimento em multa. Desta forma, a fiscalização cumpriu este requisito legal para a lavratura do Auto de Infração, que não deve ser cancelado por este motivo.

I.3. - DA ILEGITIMIDADE PASSIVA DA PARTE

A Recorrente alega sua ilegitimidade passiva em razão da impossibilidade de aplicação da responsabilidade solidária como se a importação tivesse ocorrido por conta e ordem, uma vez que o presente caso envolve importações por encomenda, cuja base legal para responsabilidade solidária só foi prevista na Lei n.º 11.281/2006. Essa questão já foi afastada no item 1.1 quando foi sedimentado que o presente caso se refere à importação por conta e ordem de terceiro. Assim, não merece provimento.

II - DO SUBFATURAMENTO

Como se depreende do Termo de Constatação Fiscal às e-fls. 28/31, a fiscalização ainda teria identificado a aparente falsidade ideológica das faturas comerciais necessárias ao despacho aduaneiro de Declarações de Importação registradas pela NISICA, seja nas operações próprias, que foram caracterizadas como por conta e ordem da SPIN (objeto do item I deste voto), seja em operações registradas como conta e ordem (02/1113454-0, 03/0048036-3, 03/0266251-5, 03/0260271-0, 02/1050829-3).

No entender da fiscalização, haveria prova de subfaturamento de mercadorias e, por conseguinte, da falsidade ideológica das faturas, nos seguintes termos:

"2.2. Do Subfaturamento do Preço Declarado de Produtos

2.2.1. DI n° 02/0903045-8, 02/0903048-2, 02/1113454-0, 03/0048036-3, 03/0266251-5 e 03/0260271-0

*Configura-se o subfaturamento do preço declarado de produtos importados ao amparado dessas DI, em razão da relevante diferença entre o preço declarado nessas importações e em outras importações **por conta e ordem da SPIN registradas por outras empresas e entre o preço de entrada de produtos na SPIN e***

o preço de venda dos mesmos, conforme o Demonstrativo e preços de Produtos Importados-NISICA ASSESS. EM COM. EX. LTDA (fls. 260).

É importante também mencionar que constam como signatário da assinatura nas invoices n° 311146 (fls. 212) e 304756 (fls. 223), instrutivas das DI no 02/1113454-0 e 03/0048036-3, o Sr. Brian Poeschel; ocorre que tais assinaturas são diferentes das constantes em outros documentos assinados por esse mesmo signatário, tal como se observa nas faturas 11405 e 11438 (fls. 80 e 83).

A) Dentifricios Crest:

Os produtos Crest importados ao amparo dessas DI, tiveram seus preços subfaturado em mais de 300% conforme Demonstrativo de Preços de Produtos Importados - NISICA ASS. EM COMERCIO EXTERIOR (fls. 260)

Por exemplo, o creme dental antitártaro menta refrescante - CREST TB TC GEL 2414.6 OZ/130G, ref. 30100, caixa com 24 unidades de 4,6 oz/130g, foi importado em 2002 e 2003 pela NISICA ao preço unitário (FOB) aproximado de US\$ 2,80. Em 2004, esse mesmo produto em importações por conta e ordem da SPIN registradas por outras empresas foi importado por US\$ 7,28.

A partir de outubro de 2005, o preço unitário (FOB) desse produto passou a ser declarado por US\$ 12,78 em importações por conta e ordem da SPIN, resultando num subfaturamento do menor preço declarado de mais de 350%.

Observamos ainda que esses produtos foram vendidos, em 2002, pela SPIN pelo preço unitário de R\$ 127,92 e R\$ 146,40 (caixa c/ 24 unidades), conforme consta das notas fiscais n.º 3079 e 3125. Em 2003, o preço da caixa com 24 unidades variou entre R\$ 101,52 e R\$ 165,36, constante das notas fiscais n.º 539 e 32.

Considerando o preço unitário desse produto de R\$ 21,21 constante da Nota Fiscal n.º 569 emitida pela NISICA que suporta a entrada desse produto (quadro 2), temos uma margem bruta de lucro entre 500% e 590%, em 2002, e em 2003 de 370% a 680%, o que ratifica o subfaturamento do preço declarado na importação.

B) Enxaquatório Bucal Scene

Também nesses produtos SCOPE constatamos o subfaturamento dos preços declarados, conforme apresentado no Demonstrativo de Produtos Importados - NISICA ASS. EM COMERCIO EXTERIOR (fls. 260)

*Exemplificando, o enxaguatório Bucal Anti-séptico SM, ref. 65454, caixa com 12 unidades de 500 ml. 16,9 oz. em 2002 e 2003 foi declarado pelo preço unitário **FOB de US\$ 2,11**, inclusive em outras importações por conta e ordem da SPIN. Esse preço declarado em importações da SPIN **registradas em 2004 passou para US\$ 5,96**, caracterizando um subfaturamento superior a 180%.*

Esse produto foi importado ao amparo das DI n.º 02/1113454-0 e 03/0266251-5, sendo que não foram apresentados documentos instrutivos nem as notas fiscais de transferência de mercadorias da NISICA para a SPIN.

O custo unitário de importação apurado com base nos valores informados nessas DI foi de R\$ 13,84 e R\$ 12,55, respectivamente. Assim sendo, o percentual de diferença entre o preço unitário de venda e o custo unitário desses produtos variou de 130% a 900%.

2.2.2. DI n.º 02/0756710-1 e 02/1050829-3

Configura-se o subfaturamento do preço declarado de produtos importados ao amparado dessas DI, em razão da relevante diferença entre o preço declarado nessas importações e em outras importações registradas por outras empresas, tendo o mesmo exportador e o mesmo fabricante, e entre o preço de entrada de produtos na SPIN e o preço de venda dos mesmos, conforme Demonstrativo de Preços de Produtos Importados-NISICA ASSESS. EM COM. EXT. LTDA (fls. 260).

Na invoice n.º 52466 (fls. 257) da MAGTEC CORPORATION instrutiva da DI n.º 0211050829-3 foi incluído manualmente o adquirente das mercadorias SPIN COMERCIAL.

A) Desodorantes Antiperspirant - Cussons

Os produtos Cussons importados ao amparo dessas DI, tiveram seus preços subfaturado em mais de 200%, conforme Demonstrativo de Preços de Produtos Importados - NISICA ASS. EM COMERCIO EXTERIOR (fls. 269).

*Por exemplo, o desodorante UI Dry Antiperspirant Fresh Mist —150ml (caixa com 48 unid) **foi importado em 2002** pela NISICA ao preço unitário (FOB) de US\$ 2,40. **Em 2003**, esse mesmo produto foi importado por outra empresa, do mesmo exportador no exterior e do mesmo fabricante, por US\$ 7,56, o que resulta num subfaturamento do menor preço declarado de mais de 200%.*

Observamos ainda que esses produtos foram vendidos, em 2002, pela SPIN pelo preço unitário de R\$ 206,88 e R\$ 229,92 (caixa c/ 48 unidades), conforme consta das notas fiscais n 3141 e 2929.

Considerando o preço unitário desse produto de R\$ 16,58 constante da Nata Fiscal n° 562 emitida pela NISICA que suporta a entrada desse produto (quadro 1), temos urna margem bruta de lucro entre 1141 e 1286%, em 2002.

B) Desodorantes Corporais - Hofmann

Também nesses produtos Hofmann constatamos o subfaturamento dos preços declarados, em torno de 36 a 170%, conforme apresentado no Demonstrativo de Produtos Importados — NISICA ASS. EM COMERCIO EXTERIOR (fls. 260).

***Exemplificando, o desodorante corporal LANCRY BLUE 225ML(Caixa com 24 unid.) foi importado em 2002 pela NISICA ao preço unitário (FOB) de US\$ 2,40. Em 2002, esse mesmo produto foi importado por outra empresa, do mesmo exportador no exterior e do mesmo fabricante, por US\$ 6,00, o que resulta num subfaturamento do menor preço declarado de 150%.** Observamos ainda que esses produtos foram vendidos, em 2002, pela SPIN pelo preço unitário de R\$ 76,32 (caixa c/ 24 unidades), conforme consta da nota fiscal n 02830. Considerando o preço unitário desse produto de R\$ 16,58 constante da Nota Fiscal n° 562 emitida pela NISICA que suporta a entrada desse produto (quadro 1), temos uma margem bruta de lucro de 360,31%, em 2002. o que ratifica o subfaturamento do preço declarado na importação." (e-fls. 29/30 - grifei)*

Portanto, o suposto subfaturamento de todas as mercadorias abrangidas na autuação foi o único fundamento concreto trazido no Auto de Infração para o reconhecimento da falsidade ideológica das faturas e, por conseguinte, para a aplicação da pena de perdimento das mercadorias.

Contudo, a fiscalização não demonstrou, por meio de elementos concretos, a ocorrência do subfaturamento. Com efeito, não se identifica nos autos qualquer elemento probatório que ampare a desconstituição da fatura comercial, nem nada que indique a ocorrência efetiva de subfaturamento, tendo o juízo do auditor fiscal responsável sido conformado apenas por indícios por ele interpretados.

De fato, o único argumento aventado pela fiscalização para sustentar a alegação de subfaturamento e desconsiderar todas as faturas envolvidas seria a diferença de preço em relação aquele praticado pela própria Recorrente em outras importações ou no mercado. Contudo, o próprio relato fiscal acima transcrito evidencia que a base de comparação de preços utilizadas foram importações realizadas em anos distintos.

Essa comparação de preços praticados em anos distintos pode ser igualmente depreendida do anexo ao Auto de Infração Demonstrativo de Preços de Produtos Importados (e-fls. 263/274), ao qual a fiscalização faz referência no Termo de Constatação Fiscal acima transcrito.

Deste anexo, observa-se que o único produto que a fiscalização teria identificado uma diferença de preço no mesmo ano de 2002 relativo ao mesmo fabricante (Hofmann Marketing) seriam os "*Desodorantes Corporais - Hofmann*" (2.2.2.B). Entretanto,

Processo nº 11131.000189/2007-46
Acórdão n.º 3402-004.314

S3-C4T2
Fl. 1.247

além da fiscalização não ter acostado aos autos a Declaração de Importação de referência para a comparação, observa-se que as NCMs dos produtos de comparação são distintas (33072090 da DI de referência, enquanto a NCM da DI autuada é 33072010):

Descrição do Produto: DESOD. CORPORAL DEO NATURAL LANCRY BLUE 225ML(CAIXA COM 24 UNID)												
DI	Ad	Registro	Proc	Origem	NCM	Qtde.	PU FOB	Incoterms	CIU (R\$)	% dif. PU	Exportador	Fabricante
02/0969025-1	001	30/10/2002	ESTADOS UNIDOS	ESPAÑA	33072090	286	6,00	FOB	25,26	150,00%	MAG CORPORATION	HOFMANN MARKETING S.L
02/0756710-1	002	23/08/2002	ESTADOS UNIDOS	ESPAÑA	33072010	42	2,40	FOB	10,70		MAG CORPORATION	HOFMANN MARKETING SL
Entradas (Notas Fiscais de vendas emitidas pela NISICA ASS. EM COM. EXT. LTDA a SPIN COMERCIAL (DI 02/0756710-1))												
Emitente		Emissao	Nota Fiscal Nº	Unidade		Qtde.	PU R\$			Margem Bruta de Custo		
MAG		05/09/2002	562			42	16,58			54,96%		
Vendas (Notas Fiscais de Vendas emitidas pela SPIN COMERCIAL LTDA.)												
Emitente		Emissao	Nota Fiscal Nº	Unidade	CFOP	Qtde.	PU (R\$)	Preço Cx.		Margem Bruta de Lucro		
Matriz		09/09/2006	002839		6102	240	3,18	78,32		360,31%		
Descrição do Produto: DESOD. CORPORAL DEO NATURAL LANCRY BLUE 1000ML(CAIXA COM 12 UNID)												
DI	Ad	Registro	Proc	Origem	NCM	Qtde.	PU FOB	Incoterms	CIU (R\$)	% dif. PU	Exportador	Fabricante
02/0543760-0	002	20/06/2002	ESTADOS UNIDOS	ESPAÑA	33072090	67	10,85	FOB	31,96	102,80%	MAG CORPORATION	PERFUMARIA GAL S.A.
02/0756710-1	002	23/08/2002	ESTADOS UNIDOS	ESPAÑA	33072010	283	5,35	FOB	23,85		MAG CORPORATION	HOFMANN MARKETING SL

Ora, nos moldes como feita, a autuação contraria o art. 1º do Acordo de Valoração Aduaneira - GATT, promulgado pelo Decreto nº 1.355/1994, e a Opinião Consultiva nº 2.1, divulgada pela Instrução Normativa n.º 318/2003. Isso porque o simples fato de um preço ser inferior aos preços correntes de mercado para mercadorias idênticas não é motivo suficiente para sua rejeição. Vejamos os exatos termos da referida Opinião:

"OPINIÃO CONSULTIVA 2.1

ACEITABILIDADE DE UM PREÇO INFERIOR AOS PREÇOS CORRENTES DE MERCADO PARA MERCADORIAS IDÊNTICAS

1. Foi formulada a questão acerca da aceitabilidade de um preço inferior aos preços correntes de mercadorias idênticas quando da aplicação do Artigo 1 do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio.

2. O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira examinou esta questão e concluiu que o simples fato de um preço ser inferior aos preços correntes de mercado para mercadorias idênticas não poderia ser motivo para sua rejeição para os fins do Artigo 1, sem prejuízo, no entanto, do estabelecido no Artigo 17 do Acordo." (grifei)

Como já tivemos a oportunidade de discutir no acórdão relativo ao PTA n.º 10945.000888/2005-97, de relatoria do Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, a descon sideração do valor indicado nas DIs, por parte da fiscalização deve atender a dois ônus argumentativo-probatórios distintos: a) um relativo à descaracterização do valor aduaneiro adotado pelo importador, através da prova do subfaturamento; e b) determinação do correto valor aduaneiro, com base na legislação aplicável.

No caso em tela, a autoridade supôs a falsidade das faturas por entender que o valor declarado seria inferior ao valor corrente do mercado, sem, contudo, acompanhar esse juízo com provas que demonstrassem que o pagamento realizado ao exterior teria sido superior ao declarado, ou qualquer outro elemento que autorizasse a descon sideração das faturas apresentadas.

Neste ponto, insta mencionar que especificamente quanto às faturas 311146 (e-fls. 219) e 304756 (e-fls. 226), instrutivas das DIs n.º 02/1113454-0 e 03/0048036-3, as faturas deveriam ser descon sideradas pois a assinatura do exportador Sr. Brian Poeschel estaria diferente de outros documentos assinados por esse mesmo signatário, considerando outras faturas anexadas aos autos às e-fls. 82/91.

Entretanto, quaisquer dos documentos nos quais se baseia a fiscalização possuem reconhecimento de firma do Sr. Brian, tratando-se igualmente de faturas, todas elas assinadas por meio de rubricas que não são idênticas entre si, não podendo ser consideradas como um fato concreto para a desconsideração das faturas.

Adicione-se que a Recorrente trouxe aos autos carta em inglês com tradução juramentada da Exportadora Iweb Grocer International relacionando todas as faturas que foram assinadas pelo Sr. Brian, abrangendo tanto as faturas desconsideradas pelo fiscal em razão da suposta falsidade da assinatura (n.º 311146 e 304756) como aquelas adotadas como parâmetro das assinaturas (n.º 11408, por exemplo), evidenciando que todas elas seriam de sua titularidade.

Portanto, a afirmação da fiscalização no sentido de que teria ocorrido o subfaturamento das mercadorias se respaldou em meros indícios, que não são admitidos pela legislação aduaneira (diferença quanto ao valor corrente de mercado da mercadoria) ou que não podem ser comprovados (suposta falsidade da assinatura da fatura).

Diante disso, a autuação lavrada com base em meros indícios deve ser cancelada como já entendido por este CARF:

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2008

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. SUBFATURAMENTO. ÔNUS DA PROVA.

A acusação de subfaturamento nas operações comerciais não pode ser presumida, devendo ser efetivamente comprovada, não bastando a indicação de meros indícios ou do fato de haver interdependência entre comprador e vendedor para descaracterizar o valor da fatura comercial.

Recurso de Ofício Negado" (Processo 16561.720180/2012-76 Data da Sessão 28/09/2016 Relator(a) Fenelon Moscoso de Almeida N.º Acórdão 3401-003.266 - grifei)

Desta forma, diante da ausência de provas suficientes à demonstrar o subfaturamento dos produtos envolvidos na autuação, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste ponto para cancelar a exigência fiscal autuada com base no subfaturamento (tributos, juros, multa proporcional e multa do controle administrativo).

VI. CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da SPIN COMERCIAL LTDA. para cancelar a exigência fiscal relativa ao subfaturamento (item 2 do Termo de Verificação Fiscal), por ausência de elementos suficientes à sua comprovação conforme demonstrado no item II do voto.

A infração do item 1 do Termo de Verificação Fiscal (*1. Ocultação do efetivo adquirente das mercadorias — DI's registradas diretamente pela NISICA - DI's 02/0903045-8 e 02/0903048-2*) deverá ser adequada na fase de liquidação deste julgado considerando a não comprovação do subfaturamento do item 2.

É como voto.

Maysa de Sá Pittondo Deline - Relatora

Processo nº 11131.000189/2007-46
Acórdão n.º **3402-004.314**

S3-C4T2
Fl. 1.248
