



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 11762.720015/2017-49
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-008.241 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de abril de 2021
Recorrente PUIG BRASIL COMERCIALIZADORA DE PERFUMES LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 05/03/2012 a 14/12/2012

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. AUSÊNCIA DE PROVA. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO. DESCABIMENTO.

É descabida a aplicação da multa prevista no § 3º, do art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo art. 59, da Lei nº 10.637/2002, c/c art. 81, inc. III, da Lei nº 10.833/2003, quando não provada a fraude ou simulação negocial, na realização de operações de importação, tendente à ocultação dos reais adquirentes das mercadorias, não se configurando a necessária interposição fraudulenta quando os intervenientes estão respaldados em contratos comerciais válidos, possuem capacidade econômico-financeira e operacional para realização das operações e não restou demonstrada qualquer irregularidade na sua execução, não servindo de prova meras conjecturas fundadas em relações societárias e direitos de exclusividade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Os conselheiros Hélcio Lafetá Reis e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles votaram pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Hélcio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Mara Cristina Sifuentes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Relatório

O processo cuida de lançamento de ofício que teve início em trabalho de auditoria realizada com o objetivo de analisar as operações em comércio exterior formalizadas através de

DI's registradas pela importadora INDÚSTRIA E COMÉRCIO QUIMETAL S.A. (QUIMETAL), nas quais a INDÚSTRIA DE COSMÉTICOS CARVALHO EIRELI (CARVALHO) foi informada como sendo a encomendante, e ainda cujas mercadorias a Carvalho revendeu para PUIG BRASIL COMERCIALIZADORA DE PERFUMES LTDA (PUIG BRASIL), adquiridas de ANTONIO PUIG S.A. (APSA)

Foi constituído um crédito tributário no valor de R\$ 24.492.292,00 devido à aplicação da pena de perdimento das mercadorias importadas no período de 03 a 12/ 2012, a qual foi convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro dessas mercadorias, com base no artigo 23, inciso V e parágrafo 1º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, cumulado com o artigo 689, inciso XXII, do Decreto nº 6.759/2009 (RA/09), e com o artigo 105 do Decreto-Lei no 37/1966.

A penalidade aplicada teve por fundamento a conclusão do Fisco de que a CARVALHO não ocupava a posição de real encomendante das operações e, por isso, não deveria constar como encomendante nos documentos de importação. No entendimento da autoridade autuante, quem ocupava faticamente a posição de controle das operações de importação era a APSA e a PUIG BRASIL, como controlada pela primeira sociedade. Dessa forma, a CARVALHO teria sido contratada tão somente para agir como interposta pessoa nas operações de importação por encomenda efetuadas pela QUIMETAL, sendo que a real encomendante dos produtos seria a própria PUIG BRASIL.

As alegações utilizadas pela Fiscalização para basear as conclusões descritas acima podem ser sintetizadas da seguinte forma:

(i) o exportador estrangeiro era o detentor das marcas comercializadas no Brasil e também a empresa controladora da PUIG BRASIL;

(ii) os contratos em vigor à época dos fatos corroborariam as alegações do Fisco, na medida em que eles indicariam que o controle das operações de importação era da APSA, empresa controladora da PUIG BRASIL;

(iii) as mercadorias importadas eram submetidas no estabelecimento da CARVALHO tão-só à aposição do selo de autenticidade e de uma proteção de papel celofane, o que não poderia ser considerado como industrialização, por força da legislação do IPI;

(iv) os produtos importados pela QUIMETAL eram vendidos integralmente pela CARVALHO para a PUIG BRASIL, sem qualquer assunção de risco pela CARVALHO, que prestava exclusivamente serviço de importação; e

(v) as empresas APSA, CARVALHO e QUIMETAL concorreram intencionalmente para a prática da infração e dela se beneficiaram e, por isso, deveriam ser corresponsáveis pelo crédito tributário.

Cientificados do lançamento, a suposta encomendante oculta (PUIG BRASIL), a importadora (QUIMETAL) e a encomendante declarada (CARVALHO), sendo as duas últimas na condição de solidárias, apresentaram as suas impugnações, instaurando, assim, a fase litigiosa do processo. O exportador (APSA) igualmente apresentou sua impugnação.

Em síntese, nas impugnações alegaram:

(a) a descrição dos fatos na autuação fiscal está viciada por erros que cerceiam o direito de defesa dos impugnantes e infringem os princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa;

(b) o Auto de Infração foi lavrado baseando-se em mera presunção, já que a Fiscalização não cumpriu com todas as etapas exigidas para a realização adequada do procedimento de fiscalização que busca apurar a existência de interposição de pessoa na importação, como, por exemplo, a realização de diligência aos estabelecimentos fiscalizados;

(c) a aplicação da pena de perdimento, convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, exige a configuração da interposição fraudulenta na importação, o que, por sua vez, não restou demonstrada no presente caso, uma vez que: (i) todas as partes estavam devidamente identificadas por meio dos contratos celebrados; e (ii) todos os integrantes da cadeia possuíam atividade fim específica e bem definida, não havendo empresas fantasmas ou que apenas tenham cedido seu nome em benefício de terceiros;

(d) no presente caso não se pode falar em simulação, na medida em que: (i) todas as empresas que participaram da cadeia produtiva são reais e efetivas, possuindo estabelecimentos próprios, empregados, capacidade operacional e independência societária; (ii) não se discute nestes autos a capacidade financeira das partes que integravam a operação de comércio exterior; (iii) todas as partes estavam claramente identificadas nos contratos, exercendo cada uma delas as atividades a que se propõem, sem qualquer ocultação de parte ou atividade; (iv) há laudo preparado pelo INT atestando os procedimentos aos quais os produtos comercializados pela PUIG BRASIL eram submetidos no estabelecimento da CARVALHO; e (v) o Laudo Técnico do INT demonstra que as atividades exercidas pela Carvalho não poderiam ser exercidas em estabelecimento exclusivamente comercial, como é o caso do estabelecimento da Puig Brasil;

(e) todos os contratos celebrados entre as partes estavam de acordo com a legislação civil que os rege, não existindo qualquer indício de simulação decorrente do simples fato da PUIG BRASIL ser a compradora e única distribuidora no Brasil dos produtos fabricados e manipulados pela CARVAHO;

(f) o fato da PUIG BRASIL e a ASPA (exportadora) pertencerem ao mesmo grupo econômico não pode ser considerado indício de interposição fraudulenta de pessoa, pois nenhuma operação é considerada nula ou fraudulenta apenas por envolver direta ou indiretamente empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico; e

(g) ausente o elemento fraudulento e legítimas as operações praticadas, não haveria que se falar em interposição fraudulenta, de modo que, *ad argumentandum*, na hipótese de ser admitido algum erro na documentação apresentada nas operações, a penalidade mais adequada ao caso seria aquela prevista no artigo 711, inciso III, do Regulamento Aduaneiro.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba julgou improcedentes as impugnações dos sujeitos passivos, mantendo o lançamento fiscal constituído em auto de infração. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 05/03/2012 a 14/12/2012

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ENCOMENDANTE. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. DANO AO ERÁRIO. MULTA.

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real encomendante na operação de importação, através de interposição fraudulenta, infração punível com a pena de perdimento ou com a multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas ou revendidas.

RIPI. CARACTERIZAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO.

Não caracteriza industrialização quando a natureza do acondicionamento e as características do rótulo do produto atendam, apenas, a exigências técnicas ou outras constantes de leis e de atos administrativos.

PROVAS INDICIÁRIAS.

Na busca pela verdade material, que é um princípio do processo administrativo fiscal, a comprovação de uma dada situação fática pode ser feita por provas diretas e/ou por um conjunto de indícios que, se isoladamente pouco poderiam atestar, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato. Não há, em sede de processo administrativo, uma hierarquização dos meios de prova, sendo perfeitamente regular a formação da convicção a partir do cotejo de subsídios de variada ordem, inclusive as provas indiciárias.

PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO

O princípio do não confisco não autoriza o julgador administrativo a afastar norma da legislação tributária, tampouco desconsiderar a sua incidência quando verificada a ocorrência do seu suporte fático.

PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE

Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade não autorizam o julgador administrativo a afastar norma da legislação tributária, tampouco desconsiderar a sua incidência quando verificada a ocorrência do seu suporte fático.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A decisão recorrida rejeitou todas as preliminares de nulidade do lançamento fiscal e do procedimento de fiscalização e, no mérito, assentou suas razões de decidir, que sintetizo.

1. Toda operação foi estruturada em função da PUIG BRASIL, pois esta, desde o começo, era a destinatária das importações, portanto, deveria ter sido declarada como encomendante dos produtos;
2. As provas coligidas pela autoridade fiscal foram produzidas através da documentação juntada aos autos que demonstraram o verdadeiro papel da impugnante como real encomendante do produto, considerando que toda a operação foi montada com esse intuito prévio;
3. Foi efetivamente demonstrado pela fiscalização que (i) a PUIG BRASIL (real encomendante) é controlada pela pessoa jurídica, domiciliada no exterior, APSA (exportadora), a

qual possui 99,9% das cotas; (ii) a estrutura da operação foi montada para ocultar o real papel da impugnante PUIG BRASIL;

4. Os contratos apresentados deixaram claro que a CARVALHO não controlava a operação nem o desígnio para importar, em função das interferências realizadas pela APSA, ou seja, CARVALHO foi declarada ao Fisco como real encomendante da operação de importação, quando na verdade se limitava a operacionalizar e prestar serviço de importação para terceiros PUIG BRASIL;

5. Demonstrou-se a simulação na medida em que a vontade das partes era realizar a importação, tendo como encomendante pré-determinada a PUIG BRASIL, mas ostensivamente se utilizou da CARVALHO, iludindo o controle aduaneiro, através da falsa aparência de legalidade das Declarações de Importação

Inconformada, apenas a PUIG BRASIL apresentou recurso voluntário no qual contesta os fundamentos da autuação corroborados pela decisão recorrida que manteve a exigência da multa substitutiva da pena de perdimento das mercadorias exportadas no ano de 2013.

Expôs seus argumentos e pedidos manifestados em tópicos:

a. Pede a nulidade do auto de infração e da decisão recorrida, uma vez que baseadas em mera presunção fiscal e cerceamento do direito de defesa em razão da deficiência na descrição dos fatos no lançamento;

b. improcedência da argumentação utilizada na decisão recorrida;

c. inaplicabilidade da multa prevista no artigo 23, inciso V e parágrafo 1º do Decreto-Lei n.º 1.455/1976;

d. ausência de ocultação de parte na operação de comércio exterior;

e. ausência de simulação;

f. a adequação dos contratos firmados pelas partes;

g. a verdade real atestada por parecer do INT;

h. erro de sujeição passiva;

i. obediência às regras de importação por encomenda;

j. a inadequação e abusividade da multa de 100% aplicada: Necessidade de substituição pela multa prevista no artigo 711, inciso III, do Regulamento Aduaneiro;

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Deixo de enfrentar de início as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão recorrida por entender que os argumentos suscitados cingem-se às matérias de mérito. Contudo, retorno à referida arguição ao final deste voto.

Mérito

No mérito o debate cerca-se à acusação fiscal de **dano ao Erário** caracterizado pela **ocultação do real encomendante/adquirente** na importação, mediante **simulação**, com a prestação de **informação falsa em DI** no tocante à **identificação do verdadeiro adquirente/encomendante**, o que constituiria infração apenada com o perdimento de mercadoria, de acordo com o art. 23, V e § 1º do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/02, que se reproduz:

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)

§ 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.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002).

A conversão em multa ocorreu por ter sido aplicado os arts. 673, 675, inciso IV, 689 e §1º do Decreto nº 6.759/09 e arts. 73, §§ 1º e 2º da Lei nº 10.833/03:

Decreto nº 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro/ 2009)

Art. 673. Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte de pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida ou disciplinada neste Decreto ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-lo (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 94, caput).

Parágrafo único. Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 94, § 2º).

Art. 675. As infrações estão sujeitas às seguintes penalidades, aplicáveis separada ou cumulativamente (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 96; Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, arts. 23, § 1º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59, e 24; Lei nº 9.069, de 1995, art. 65, § 3º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 76):

(...)

II perdimento da mercadoria;

(...)

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

(...)

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

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

Lei n.º 10.833

Art. 73. Verificada a impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita a pena de perdimento, em razão de sua não-localização ou consumo, extingui-se-á o processo administrativo instaurado para apuração da infração capitulada como dano ao Erário.

§ 1º Na hipótese prevista no caput, será instaurado processo administrativo para aplicação da multa prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei no 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

§ 2º A multa a que se refere o § 1º será exigida mediante lançamento de ofício, que será processado e julgado nos termos da legislação que rege a determinação e exigência dos demais créditos tributários da União.

Como de costume, no casos de julgamento de autuação fiscal que envolve a ocultação de pessoas nas operações de comércio exterior mediante práticas de ilícitos (fraude, simulação, interposição fraudulenta) exponho alguns apontamentos que conduzem à análise e verificação da presença nos autos dos elementos caracterizadores da infração.

1. Dano ao erário

O dano ao erário, figura que abarca rol exaustivo nos incisos I a V do art. 23 do DL 1.455/76, expressa situações em que o bem tutelado é o controle aduaneiro.

A Aduana brasileira - alocada na estrutura funcional da Receita Federal -exerce o controle aduaneiro que envolve uma gama de procedimentos executados com vistas à proteção das fronteiras do País, como efetivo exercício da soberania nacional, em relação a diversas demandas objetos do interesse público em áreas como segurança pública, meio ambiente, patrimônio cultural, concorrência desleal, lavagem de dinheiro, evasão de divisas.

Assim, o dano que exsurge na seara aduaneira não visa apenas questões tributárias, mas sim a proteção do País em relação aos mais diversos ilícitos. O combate e

aplicação de sanções à interposição fraudulenta de pessoas em operações de comércio exterior foram implementados com o objetivo de exercer um controle efetivo sobre a parcela de operadores que praticam as mais diversas fraudes aduaneiras.

O dano ao erário não está relacionado à eventual prejuízo pecuniário, ocorre por violação ao controle político do Estado, na espécie, o aduaneiro. Constitui, portanto, uma infração de mera conduta, tornando-se desnecessário a apuração de eventual economia tributária; inócua também a discussão sobre sua existência, eis que decorre de expressa disposição legal.

De se ressaltar, contudo, que não se dispensa na conduta considerada dano ao Erário a intenção dolosa de praticar a fraude ou simulação, com fins à interposição de terceiro na operação de comércio exterior.

A fraude ou simulação não comporta a figura culposa, depende sim da intenção deliberada do agente em praticar o ato ilícito. O dolo estará caracterizado uma vez que na demonstração do ato ilícito - fraude ou simulação - há de se aflorar qual a real intenção e características da operação.

2. Infração tipificada como dano ao erário

A tipificação da infração considerada dano ao erário é a ocultação de pessoas participante da operação de comércio exterior cuja materialidade se traduz na ação de encobrir ou esconder das autoridades aduaneiras os verdadeiros agentes dessas operações, deixando de informar corretamente nos documentos instrutivos do despacho aduaneiro e nas próprias declarações (DI ou RE/DDE).

Contudo não é qualquer ocultação a ser apenada; há aquelas plenamente lícitas, v.g, a ocultação de fornecedores ou clientes para a realização de negócios sob o manto do "segredo comercial", prática mercantil lícita. Apenada será aquela com a prática deliberada de fraude ou de simulação, o que caracterizaria a conduta típica prevista no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76.

A intenção de ocultar pessoas envolvidas na operação implica a utilização de meio ardiloso, com recurso fraudulento ou simulado para o alcance do objetivo.

De observar que no caso de interposição fraudulenta, a fraude não está relacionada apenas à questão tributária (ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou excluir ou modificar suas características essenciais), isto porque envolve situações atinentes ao controle aduaneiro. Dito de outra forma, aponta-se para a possibilidade de fraudar com vistas à ocultação de pessoas, sem qualquer conotação tributária.

Em relação à simulação, é aquela conceituada no código Civil¹ que confere o significado de, em um negócio jurídico, formalizar algo diferente da realidade dos fatos, dando-lhe uma configuração jurídica não correspondente à realidade, tendo em vista lesar terceiro.

¹ Lei nº 10.406/2002

3. Comprovação do dolo

Imprescindível a comprovação do dolo por parte do Fisco para a tipificação da interposição fraudulenta de pessoas, na situação do inciso V do art 23 do DL 1455/76, ou seja, a denominada "ocultação comprovada".

O legislador atribuiu a responsabilidade subjetiva à infração de interposição fraudulenta, clara situação de excepcionalidade à regra de responsabilidade objetiva no bojo do § 2º do art. 94 do DL 37/66, e, igualmente, à do art. 136 do CTN.

Assim, a responsabilização pela infração depende da intenção de ocultação dos partícipes da operação, materializada na utilização de meios fraudulentos ou simulados.

De outra banda, a infração restará tipificada com a comprovação da ocultação do agente, por meio fraudulento ou simulatório, não se exigindo, para sua consumação, o fim alcançado com a conduta (resultado).

José Fernandes do Nascimento² leciona que a demonstração da ocorrência da infração de interposição fraudulenta depende da prova (imediata) da ocultação dolosa da pessoa interveniente na operação de importação, mediante (i) a identificação do real interveniente ou beneficiário oculto na operação de importação; e (ii) a comprovação de que a ocultação do real interveniente ou beneficiário foi efetivada mediante fraude ou simulação.

Adequando o ensinamento acima à hipótese dos autos, há de se provar que houve a ocultação dolosa na importação, mediante a identificação do real encomendante (adquirente) da mercadoria estrangeira, e a comprovação de que a ocultação foi efetivada mediante simulação.

Repisa-se que a interposição, seja provada ou presumida, há de revelar que quanto ao interposto e à operação de comércio exterior que declara, há uma evidente incompatibilidade entre o negócio declarado e sua efetivação no plano fático.

Nesse mister, a fiscalização deve reunir provas diretas ou indiretas que apontam, sem sombra de dúvida, tratarem-se dessa incompatibilidade entre o negócio declarado e aquele de fato revelado na operação.

Art. 167 (...)

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

² NASCIMENTO, José Fernandes. **Ensaio de Direito Aduaneiro**. Org. Cláudio Augusto Gonçalves Pereira e Raquel Segalla Reis. Artigo: As formas de comprovação da interposição fraudulenta na importação. São Paulo: Intelecto Soluções, 2015, p. 409-410.

4. A simulação

É indiscutível a liberalidade de empresas realizarem reorganizações de negócios com fins ao desmembramento de atividades econômicas, pois respaldada em princípios constitucionais, como o da livre iniciativa. Todavia, a legislação pátria não ampara negócios realizados artificialmente mediante fraude, simulação e sonegação fiscal.

O Código Civil estabelece no § 1º do art. 167 as hipóteses de simulação:

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:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados

Plácido e Silva conceitua simulação como “o artifício ou o fingimento na prática ou na execução de um ato, ou contrato, com a intenção de enganar ou de mostrar o irreal como verdadeiro, ou lhe dando aparência que não possui (...) No sentido jurídico, sem fugir ao sentido normal, é o ato jurídico aparentado enganosamente ou com fingimento, para esconder a real intenção ou para subversão da verdade. Na simulação, pois, visam sempre os simuladores a fins ocultos para engano e prejuízo de terceiros” (Silva, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. Ed. Forense, 1990).

Luciano Amaro complementa que “a simulação seria reconhecida pela falta de correspondência entre o negócio que as partes realmente estão praticando e aquele que elas formalizam.” (Amaro, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 13ª Ed. Ed Saraiva, 2007, p. 231)

Simulação corresponde, portanto, a realização de atos ou negócios jurídicos através de forma prescrita ou não defesa em lei, mas de modo que a vontade formalmente declarada no instrumento oculte deliberadamente a vontade real dos sujeitos da relação jurídica. O ato existe apenas aparentemente; é um ato fictício, uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.

Em geral, devido a sua própria natureza, a simulação é de difícil comprovação documental. Há a presença de dois atos, o ato simulado, do qual há documento ostensivo, e o ato dissimulado que é o que se intenta esconder. Assim, visto que sua ação é dissimulada sob forma diversa, dificulta-se a obtenção da chamada prova cabal da sua ocorrência, pois esconder o ato dissimulado é da própria natureza da simulação, sendo assim se faz necessário perquirir-se a real intenção dos agentes no momento da prática do ato. Para sua demonstração, deve-se lançar mão de provas indiciárias e presuntivas.

Isso posto, o trabalho fiscal é apurar todas as provas e evidências da interposição, qualquer que seja a modalidade, trazendo à lume os fatos que em seu entender corroboram o conjunto probatório da interposição fraudulenta, tendo em mente o seu mister de demonstração

da subsunção dos fatos à norma e o convencimento do julgador, conforme o escólio de Maria Regina Godinho de Carvalho e Sonia Maria Coutinho de Luna Freire:

[...]

Evidentemente que não é suficiente que o Fisco limite-se à simples enunciação dos fatos indiciários apresentados. Torna-se indispensável a demonstração lógica da correlação destes com as conclusões expostas no auto de infração. Portanto, é tarefa da fiscalização convencer o julgador que o conjunto probatório formado por esses indícios e as conclusões deles extraídas, descrevem o fato jurídico com mais propriedade, ou como lembra Marcos Vinicius Neder, com mais 'racionalidade econômica', do que os registros contábeis ou fiscais do contribuinte.

Em suma, deve o Fisco persuadir a autoridade julgadora de que a matéria trazido no auto de infração subsume-se à norma jurídica.

(Maria Regina Godinho de Carvalho e Sonia Maria Coutinho de Luna Freire. A interposição fraudulenta no comércio exterior. In A Prova no processo tributário. Coordenação de Marcos Vinicius Neder, Eurico Marcos Diniz de Santi e Maria Rita Ferragut. São Paulo: Dialética: 2010, p. 154-155)

O julgador, de sua feita, há de analisar o conjunto probatório coligido aos autos pela fiscalização, contrapondo-os aos argumentos e provas em contrário do autuado até que à luz dos fatos e sua subsunção - ou não - ao direito possa decidir.

Portanto, importa ao julgador, com o fim de aplicar o direito, e o dever da imparcialidade, analisar cada uma das acusações e argumentos contrários ponderá-los e decidir se a operação de comércio exterior é ou não eivada, por presunção legal ou conjunto probatório, da incompatibilidade entre o negócio declarado e o que se desnudou e revelou no plano fático.

Com isso, não se pode depreciar qualquer que seja a prova ou sua contraprova, o indício ou sua refutação. Há de se analisar tudo, com o cuidado de separar as cargas de subjetividade das partes envolvidas: fiscalização e contribuinte.

5. Análise Fática

Da ocultação dolosa do real encomendante (PUIG BRASIL) de mercadorias importadas pela CARVALHO e da simulação

A ação fiscal empreendida chegou à conclusão de que a empresa PUIG BRASIL, contratou a empresa CARVALHO, tão somente para acobertar a relação comercial existente entre a autuada, real encomendante, sediada no Brasil, e APSA (exportadora, sediada na Espanha, e controladora da PUIG Brasil), visando (i) ocultar das autoridades nacionais a cadeia de comando das operações comerciais, (ii) a condição da PUIG Brasil de responsável pela operação de importação e (iii) o vínculo existente entre o comprador (PUIG Brasil) e o vendedor (sua controladora APSA).

A QUIMETAL registrou as DIs nas quais a CARVALHO figurou como adquirente, tendo revendido toda a mercadoria importada à PUIG BRASIL, que se manteve oculta em toda a operação de comércio exterior.

Em determinado trecho do relatório, a Fiscalização sintetiza sua conclusão quanto à ocultação da PUIG BRASIL (fl. 1.567):

Antonio Puig, detentora de 99,99% das cotas de Puig Brasil, firmou contrato no qual, na qualidade de anuente, definiu em detalhes as operações de importação que seriam realizadas, e assim, conjuntamente com Puig Brasil, ocupou taticamente posição de controle, com o objetivo de suprir a segunda de mercadorias que seriam exportadas pela primeira, e que, mediante simulação na formalização do despacho de importação, seriam fraudulentamente desoneradas de tributos incidentes, a saber, o IPI, tudo isto a partir da interposição de Carvalho e Quimetal, também partes dos contratos, e sabedoras da interposição em curso.

O contrato referido aponta que a definição do que seria importado e de quando se daria esta importação eram objeto de controle externo à Carvalho, que não ocupava a posição de real beneficiária das operações, efetivamente cumpria determinações de terceiros, os quais possuíam amplo controle sobre as operações em comércio exterior, mas sem ocupar formalmente posição compatível. Se ocultavam mediante simulação, dado que nas declarações de importação não havia identificação do real beneficiário, a saber, Puig Brasil, em desacordo com a legislação aplicável.

Carvalho não assumia os riscos da operação, se limitava a prestar serviços nos estreitos limites avançados. Mesmo que as oportunidades de mercado indicassem maior lucro, não poderia destinar mercadorias para terceiros. Nos termos da legislação do IPI não realizava industrialização das mercadorias, nem possuía esta atividade como preponderante no seu faturamento. Antonio Puig, detentora dos direitos sobre as marcas e seus produtos, e Puig Brasil, detentora do desígnio de importar, assumiam os riscos da operação, sendo válido afirmar que sem as mesmas não haveria operação de importação.

As razões para firmar a ocorrência da infração são:

1. O exportador estrangeiro é detentor das marcas comercializadas e controlador do real adquirente;
2. Os contratos celebrados entre os intervenientes na importação indicavam o controle exercido pela APSA;
3. No estabelecimento da CARVALHO não se exercia qualquer modalidade de industrialização nos termos da legislação do IPI, apenas havia a revenda dos produtos importados em sua integralidade à PUIG BRASIL;
4. A CARVALHO figurava como adquirente das importações promovidas pela QUIMETAL sem qualquer assunção dos riscos da operação e prestava meros serviços de importação à PUIG BRASIL;

Os fundamentos da decisão recorrida trilharam a mesma linha de autuação fiscal, com a reprodução de excertos do trabalho fiscal como suas razões de decidir:

Portanto, de maneira resumida, ANTÔNIO PUIG S.A., detentora de 99,99% das cotas de PUIG BRASIL, e possuidora dos direitos sobre as marcas e produtos em questão, firmou contrato no qual, na qualidade de anuente, definiu em detalhes as operações de importação que seriam realizadas, ocupando faticamente posição de controle, com o objetivo de suprir sua controlada - PUIG BRASIL - de mercadorias, as quais seriam exportadas pela primeira, contudo mantendo a impugnante - PUIG BRASIL - como parte oculta na operação.

Ou seja, na operação de importação, exportador e real encomendante se confundem, uma vez que PUIG BRASIL, a real beneficiária da operação, é empresa controlada pela exportadora, ANTÔNIO PUIG, fato que também não foi informado à Aduana.

Além disso, os contratos deixam claro que CARVALHO não controlava a operação nem o desígnio para importar, em função das interferências realizadas pela ANTÔNIO PUIG, ou seja, CARVALHO foi declarada ao Fisco como real encomendante da operação de importação, quando na verdade se limitava a operacionalizar e prestar serviço de importação para terceiros (PUIG BRASIL).

No tocante à demonstração e comprovação da simulação assim discorreu o voto da decisão recorrida:

No caso concreto, a vontade das partes era realizar a importação, tendo como encomendante pré-determinada a PUIG BRASIL, mas ostensivamente se utilizou de CARVALHO, iludindo o controle aduaneiro, através da falsa aparência de legalidade das Declarações de Importação.

Portanto, enquanto as impugnações argumentam que não houve a celebração de contratos simulados entre as partes envolvidas, se esquecem que não foi nesse ponto que residiu a simulação.

A simulação esteve na operação de importação formalizada de maneira diversa a realidade dos fatos, ou seja, não foi nos contratos que constatou-se a simulação, mas a **operação de importação que foi simulada** como se tivesse a CARVALHO como encomendante predeterminada, enquanto que se tratava da PUIG BRASIL.

À evidência dos excertos colacionados, os Contrato de Compra e Venda de Mercadorias Importadas por Encomenda e Contrato de Fornecimento que visam a importação de produtos da APSA para a CARVALHO (encomendante), via QUIMETAL (importadora), e revendidos para PUIG BRASIL não contêm em suas formas, nem mesmo na essência, qualquer simulação. Esta (simulação) se encontraria nas informações prestadas na elaboração da DIs.

De pronto surge uma contradição que não pode ser olvidada e que implica o questionamento: quais as provas então da simulação nas DIs? Ao que me parece, no entendimento da Fiscalização, são as cláusulas dos contratos que em seu todo foram considerados legítimos ou ao menos não foram refutados ou sequer acusados de vícios.

Ao meu ver, este é o ponto nevrálgico da autuação e da decisão recorrida que não fora desatado.

Antes de prosseguir na análise, aponto que transações idênticas envolvendo as mesmas pessoas jurídicas, relacionadas a fatos geradores do ano de 2011, foram igualmente fiscalizadas e autuadas sob mesmo enfoque, ou seja, a Fiscalização relatou as mesmas constatações e conclusões sobre a existência de interposição fraudulenta nas importações à semelhança destes autos.

Trata-se do processo n.º 10074.720570/2015-02, com a prolação do Acórdão 3401-003.966, sessão de 31/08/2017, no qual julgou a aplicação da multa de 10% prevista no art. 33 da Lei n.º 11.488/2007 e do processo n.º 10074.720583/2015-73, que tratou a ocultação do encomendante PUIG BRASIL, com a prolação do Acórdão n.º 3302-005.811, de 24/09/2018.

Ressalta-se que os contratos abordados neste julgamento (fatos geradores de 2012) são exatamente os mesmos que ampararam as importações ocorridas em 2011 (processos 10074.720570/2015-02 e 10074.720583/2015-73). Naqueles autos, os julgadores deram provimento aos recursos voluntários dos sujeitos passivos para cancelar a autuação. As respectivas decisões tornaram-se definitivas sem qualquer alteração em seus dispositivos (os processos encontram-se arquivados).

Compartilho dos entendimentos, fundamentos e conclusões exaradas naqueles dois processos que acolheram os argumentos de defesa dos sujeitos passivos e as faço igualmente minhas razões de decidir transcrevendo seus excertos ao longo deste voto, com a devida citação, em acréscimos aos meus fundamentos aqui expostos.

Retoma-se a questão de acusação e prova da simulação perpetrada pelos envolvidos na autuação.

A comprovação da simulação exige demonstrar que ao menos um dos intervenientes não dispõe de capacidade para ser partícipe das operações de comércio exterior e seu nome foi utilizado apenas ostensivamente para acobertamento de outrem.

Quer-se dizer que em face da acusação de ocultação dolosa do real encomendante em importações de mercadoria estrangeira a Fiscalização deveria comprovar a ausência de capacidade financeira (o acusado não teria recursos financeiros para fazer frente aos compromissos decorrentes da importação), capacidade econômica (seria inexistente de fato ou não exercia qualquer atividade comercial ou produtiva) e capacidade operacional (não dispunha de empregados, instalações, logística para funcionamento empresarial).

Nada disso foi abordado no procedimento fiscal no sentido de comprovar inexistência de algumas das capacidades; ao contrário, entendo haver fartas evidências da regularidade e participação efetiva dos intervenientes na logística das operações.

O elo mais sensível e atacado pela fiscalização é a participação da CARVALHO. Constata-se que esta empresa encarregou-se da aquisição dos produtos estrangeiros importados (por si ou pela QUIMETAL) e ainda que sua atividade se afaste do conceito legal de industrialização, notório que manipulava os produtos através da colocação de rótulos informativos em cumprimento a exigências de órgãos públicos, além de exercer controle de qualidade e proceder à substituição e adequação da embalagem (invólucro original), tudo antes de sua revenda à PUIG BRASIL, para torná-lo produto apto à comercialização final (atacado ou varejo). Ademais, a operação envolvia, como bem apontou a Fiscalização, transporte dos produtos entre diferentes unidades da Federação.

Dessa forma, vislumbro como incoerente uma operação de mera ocultação do encomendante não prescindir de atividades exercidas sobre a mercadoria importada (rotulação, troca de invólucro de proteção) e transporte o que acarretaria custos desnecessários se a intenção era de simulação da operação.

Não obstante tais constatações, no procedimento levado a cabo no processo nº 10074.720583/201573 (fls. 4.405, 4.406, 4.409 e 4.415) seu voto mostra que o Fisco não questionou a capacidade econômico-financeira e operacional da QUIMETAL e da CARVALHO:

"Respeitante à [segunda] preliminar argüida, a bem da verdade, uma premissa fática, já pontuei no preâmbulo do voto e volto a fazê-lo: é de se reconhecer que não houve questionamento algum em relação à capacidade financeira da importadora direta (QUIMETAL) e da encomendante (CARVALHO –autuada) nas operações realizadas, bem assim, existência de fato e a capacidade operacional desta última.

[...]

Em outra frente, não se negou a existência física da autuada, sua capacidade operacional e econômico-financeira, a realização de atividades fabris como encomendante dos produtos importados, a validade dos contratos para importação dos produtos e a responsabilidade pelas tratativas comerciais com o exportador estrangeiro.

[...]

Por fim, a afirmação que a autuada (CARVALHO), nas operações envolvendo PUIG e MRA, não é encomendante, industrial ou revendedor, “mas sim o de mero ocultador do verdadeiro sujeito passivo/real adquirente/encomendante” acaba por ser contraditória ante outras afirmações da fiscalização, ao reconhecer que a capacidade econômico financeira da autuada não apresenta irregularidade, que realiza determinadas operações fabris antes da entrega dos produtos e que a movimentação da mercadoria entre os estabelecimento é real e não simulada.

[...]

Em resumo, não consigo vislumbrar qualquer ocultação de real adquirente ou interposição fraudulenta a justificar a cessão de nome ou documentário fiscal, porquanto havia contratos formais para realização das operações de importação, tanto com PUIG (Brasil) como MRA; as atividades contratadas foram efetivamente realizadas; não houve antecipação de numerário, possuindo a autuada capacidade econômico-financeira e operacional para realização das tarefas ajustadas; as importações foram efetivadas em consonância com as normas baixadas pela RFB; e, os documentos relativos aos negócios foram apresentados.

A análise mais detida da descrição dos fatos, a autoridade fiscal assenta que (fl. 16) “*a inserção de declaração na D.I. que não corresponde à verdade caracteriza a simulação, defeito do negócio jurídico que leva à sua nulidade, e que, no caso em tela, foi o meio utilizado para fraudar a correta aplicação da legislação tributária (...)*”.

Continua dissertando que (fl. 18) “*Então, para haver operação por encomenda, os recursos utilizados devem pertencer àquele que adquire a mercadoria para revender, ou seja, a pessoa jurídica interposta, que registra a D.I.. De outra maneira, se os recursos pertencerem ao encomendante, haverá operação por conta e ordem e este se denominará adquirente*”.

Ora, se é afirmado pelo Fisco que houve simulação na prestação de informação nas DIs, que não caracteriza a verdade, e o que fora ocultado é a real condição de encomendante da PUIG BRASIL, a comprovação exigida seria a demonstração de que os recursos financeiros para a operação de importação não provinha da CARVALHO, mas sim da PUIG BRASIL.

Esta prova não se encontra nos autos e repisa-se, sequer foi aventada a incapacidade financeira da CARVALHO.

Relativamente à atividade desenvolvida pela CARVALHO ao receber o produto importador e antes de revendê-lo ao adquirente no mercado nacional (PUIG BRASIL),

pronunciou-se o relator no Acórdão 3401-003.966, processo nº 10074.720570/2015-02 (fl. 3.410):

Não se põe em dúvida, também, a realização de atividades fabris pela CARVALHO, ora recorrente, como previstas em contrato, consistentes, no mínimo, na selagem, etiquetagem e “celofanização” dos perfumes importados.

Não existem outros documentos comprobatórios da alegação de ocultação mediante simulação ou interposição fraudulenta além dos mencionados Contratos celebrados que foram colacionados pela autoridade fiscal.

Evidencia-se, assim, certa contradição entre fundamentos da fiscalização e da decisão recorrida uma vez que a autoridade fiscal discorreu longamente no seu relatório acerca das cláusulas contratuais como indiciárias de interposição, que em seu entendimento apontava a simulação nas transações entre os envolvidos, e o voto assevera categoricamente que a simulação não estava nos contratos mas sim nas operações.

Visto alhures os elementos da simulação descritos no § 1º do art. 167 do Código Civil. Verifica-se nos autos inexistente qualquer prova de que determinadas cláusulas ou disposições são inverídicas ou transmite direito a pessoa diversa daquela que se declarou transmitir.

Os contratos revelam a efetiva intenção das partes que se materializou nas transações realizadas. Faltou à autoridade fiscal comprovar que as razões empresarias estampadas no conteúdo contratual são inverídicas e ali foram apostas para ocultar transações que burlariam a legislação aduaneira e tributária.

A acusação de simulação foi refutada no voto do Acórdão 3401-003.966 processo (fl. 3.414):

Tocante a esse contrato, entre CARVALHO e Antonio Puig S/A, a fiscalização faz severas críticas aos seus termos, destacando que os prazos de nacionalização, especificações e quantidades a serem importadas são definidas pela interligada brasileira (PUIG Brasil), destinandose exclusivamente a ela a venda do produto nacionalizado e que o preço de venda é definido pelo exportador, não pela atuada, o que demonstraria a qualidade de mera prestadora de serviços da atuada, pertencendo as mercadorias, de fato, à PUIG Brasil.

As supostas disparidades deste contrato, em meu entender, não conduzem à cessão fraudulenta do nome para realização de operações de importação, pois, como aduzido, não se provou antecipação de recursos pela PUIG (Brasil) à atuada, ausência de propósito negocial do contrato firmado ou mesmo que as operações ajustadas não tivessem ocorrido, como contratado.

A definição das especificações, quantidades e prazos de nacionalização, antes de revelar ocultação do real adquirente, parece atender à logística dos negócios entabulada entre os envolvidos, ao passo que, sendo PUIG (Brasil) o distribuidor exclusivo no país, a esta empresa caberia a avaliação da demanda pelos produtos e não à atuada, que apenas importava e os preparava para distribuição.

[...]

A escolha por esta cadeia de negócios, na forma como concebida, ainda que possa ter atendido a um bem elaborado planejamento tributário, apenas pelo seu desenho, não se enquadra na infração catalogada.

Não existe norma comercial, tributária ou de outra natureza que obrigue PUIG (Brasil) a importar e preparar para consumo os produtos que distribui, simplesmente porque é coligada com a empresa exportadora estrangeira e detém a exclusividade de comercialização no país.

Portanto, é de se assentir com as conclusões do Parecer acostados aos autos ao afirmar que cada uma das etapas da cadeia de importação e distribuição dos produtos é realizada exatamente como estabelecido nos contratos e informado à Autoridade Fiscal, além de que cada uma das partes dessa estrutura arca com os riscos empresariais próprios de sua atividade.

Acrescento ainda que a interpretação isolada das cláusulas contratuais pelo Fisco, sem o amparo ou confronto com outras provas documentais (extratos bancários, e-mails, controles internos, documentos do exportador) esvaziam a imputação de ocultação do real adquirente mediante simulação ou interposição fraudulenta.

As provas (documental e testemunhal) que a autoridade fiscal menciona nos autos apontam apenas para a comprovação de que as mercadorias foram revendidas para a PUIG BRASIL, fato este incontroverso, mas não tem o condão de demonstrar possível ilicitude na transação.

Foram descritos vários indícios da ocultação/interposição pela Fiscalização, todos pela leitura e interpretação das cláusulas contratuais. Estes deveriam ser aprofundados culminando com a efetiva demonstração, amparada em conjunto probatório, de que havia dissimulação das reais intenções dos partícipes e os contratos haveriam de ser meros documentos de realidade tão-só na aparência.

Especificamente em relação à cláusula de rescisão contratual que estipulava a devolução da mercadoria adquirida pela CARVALHO para a PUIG BRASIL, segundo a qual a Fiscalização interpretou tratar-se da prova de que a segunda estaria agindo em nome da APSA e que a CARVALHO não teria liberdade na comercialização, há duas considerações. A primeira de que não há comprovação de que a situação tenha ocorrido de forma a obter uma prova cabal da correta interpretação fiscal; segundo, qual seria as mutações patrimoniais na CARVALHO e PUIG BRASIL de forma a apontar que a devolução demonstraria a inexistência da aquisição, a qual teria passado de uma mera simulação sem efetiva transação de recursos e assunção de perdas financeiras pelas partes.

Entendo que a Fiscalização poderia apontar que a situação ocorrera e fizera exsurgir prova da interposição fraudulenta/ocultação mediante simulação. No campo da hipótese, não se tem qualquer comprovação objetiva da ilicitude.

Vários trechos do relatório fiscal menciona a ausência de domínio dos fatos pela CARVALHO, em razão de não assumir qualquer risco no negócio e, conseqüentemente, não ser a real adquirente.

Discordo do autuante. Poderia ser considerado um forte indício se viesse acompanhado de demonstração efetiva da afirmativa; de outra banda, o Fisco teria o ônus de

desconstituir a CARVALHO como pessoa jurídica com capacidade econômica e operacional para exercer as atividades de manipulação dos produtos importados, do qual não se desincumbiu.

Completado todos argumentos e motivos para o provimento do recurso, trago excertos do voto no Acórdão que considero relevantes no enfrentamento de outras questões versadas na autuação e defesa.

Então, não há acusação de ausência de capacidade econômico financeira ou inexistência de fato da autuada, pelo que, a única imputação reside na descaracterização da condição de real adquirente da mercadoria.

Outro ponto merecedor de destaque é que não há, nos autos, qualquer afirmação, ilação ou prova de que as empresas PUIG (Brasil) e MRA negociavam diretamente com os fornecedores estrangeiros ou antecipavam recursos financeiros à autuada, como sói ocorrer nesse tipo de operação, mas sim, que ditas empresas, encomendavam os produtos e quantidades diretamente à autuada, no mercado interno, que, por sua vez, promovia a importação, na modalidade por encomenda, através da empresa QUIMETAL.

Não há acusação de falsidade material ou ideológica dos documentos que instruíram as operações de importação, mormente as faturas comerciais.

Não se questiona o trânsito físico das mercadorias entre os estabelecimentos da QUIMETAL, no Espírito Santo; na CARVALHO, no Rio de Janeiro; e, por fim, da PUIG (Brasil) e MRA, ambas no Espírito Santo.

Não se põe em dúvida, também, a realização de atividades fabris pela CARVALHO, ora recorrente, como previstas em contrato, consistentes, no mínimo, na selagem, etiquetagem e “celofanização” dos perfumes importados.

Nesse ponto, abro um parêntese para, rebatendo a defesa, esclarecer que essas atividades realizadas pela autuada, a partir do exame dos laudos juntados, bem assim, pelo cotejo entre os produtos discriminados nas declarações de importação e nas notas fiscais de saída, em sua maioria, não configuram “industrialização” para a finalidade da legislação do IPI (Lei nº 4.502/64), em que pese reconhece-las como operações fabris, do ponto de vista comercial.

Como destacado pela fiscalização, ainda que se reconheça que a autuada possui um complexo industrial capaz de manipular fórmulas cosméticas e efetivamente produza certas marcas, os produtos objeto deste auto de infração, em sua integralidade, não passaram por qualquer tipo de manipulação de seu conteúdo “intrafrasco”, mas tão-somente de suas embalagens, como é possível verificar das planilhas de correlação (DI x NF Saída) de efls. 1.424/1.522.

Nessas planilhas, há clara demonstração que os produtos importados vinham em embalagens destinadas à venda a retalho (30 ml., 50 ml., 60 ml., 75 ml., 80ml., 100 ml., etc.) e assim foram faturadas, quando de sua saída, nesses mesmos recipientes.

Então, pelo que se extrai do laudo técnico apresentado às efls. 1.784/1.825, corroborado pelo Relatório Técnico nº 000.918/15, do Instituto Nacional de Tecnologia – INT (efls. 3.119/3.161), relativamente aos produtos importados, tratarseiam de mercadorias semiacabadas, não aptas, no estado em que se encontram, à comercialização, cabendo à autuada duas espécies de “industrialização”, a saber: perfumes recebidos em frascos completamente desembalados, envoltos apenas em cápsulas, como se observa da foto de efl. 1.804/1.806, a que o laudo atribui a “operação industrial” de montagem; e, ii) perfumes já embalados (embalagem de apresentação) prontos para comercialização, mas que, por exigência da legislação da ANVISA, necessitam ser retirados dessas embalagens, etiquetados com informações em português, aplicação de selo de

controle/autenticidade e “celofanização”, conforme efls. 1.810/1.812, a que o laudo enquadra como reacondicionamento.

[...]

Entretanto, ainda que haja apenas um parcial reconhecimento de realização de operação industrial, nos moldes da legislação de regência do IPI, é irrefutável que a atuada, sob o ponto de vista exclusivamente econômico, realiza operações fabris.

[...]

No caso dos autos, contudo, já foi exaustivamente dito que não há prova de antecipação de numerário, reconhecendo a fiscalização, *a priori*, a ausência de irregularidades na origem dos recursos, e também não se questionou a integral realização das operações, inclusive pedidos aos fornecedores estrangeiros, por parte da atuada.

Então, não estando presentes essas situações, cumpria à fiscalização carrear aos autos outros elementos probatórios que demonstrassem a ilicitude fiscal das importações, a refletir indigitada ocultação.

A esse respeito, a única alegação sensível atrelouse à vinculação societária entre a PUIG (Brasil), distribuidor, e Antonio Puig S/A exportador.

[...]

Contudo, como já asseverado, a intermediação entre exportador, atuada e distribuidor está assentada em contrato, onde a atuada se comprometeu a realizar as importações e preparar o produto para comercialização, cabendo ao distribuidor pura e simplesmente a remessa dos produtos ao varejo.

O fato de o contrato prever cláusulas que retiram da atuada o direito de estabelecer preços e obrigar a entrega dos produtos ao distribuidor exclusivo no país não pode conduzir, por si só, à inferência que houve cessão de nome e/ou documentário fiscal, sem que comprovada a ausência de intuito comercial do ajuste firmado ou a simulação das operações com vistas a dissimular o real negócio jurídico, o que não foi feito nesse trabalho fiscal.

A “logística operacional”, de fato, aparenta o emprego de um planejamento tributário destinado à redução da carga tributária, seja pelo desvio da condição de contribuinte equiparado do IPI, com vistas à inobservância do valor mínimo tributável, ou mesmo à valoração aduaneira, contudo, essas situações exigem fiscalização específica e a prova de sua ocorrência ou, ainda, um robusto conjunto probatório-indicário, o que não se verificou nesses autos.

[...]

No entanto, a par de admitir a liberdade negocial, condiciona seu exercício à identificação dos envolvidos perante o Fisco, mas não descreve como essa situação, no caso dos autos, deve ser indicada junto à RFB, ou mesmo, qual o fundamento legal ou normativo para tal proceder, eis que a acusação aponta a ocultação do “encomendante do encomendante”.

A importação de mercadorias por encomendante predeterminado, a partir de pedido formulado no mercado interno, por empresa nacional, a meu ver, não exige que esse “encomendante nacional” tenha de se submeter a registro para operação no comércio exterior, se nenhum ardil, simulação ou fraude foi utilizada na operação de importação ou mesmo na negociação.

[...]

De fato, é dever da fiscalização detectar possíveis infrações à legislação, como destacado, porém, ninguém pode ser autuado pelo **possível** cometimento de uma infração, mas tão-somente pela **efetiva** prática infracional.

Por outro lado, a existência de uma “*conexão por interesse em comum entre os envolvidos no negócio*” não pode, em hipótese alguma, desacompanhada de prova de fraude ou simulação, ser alçada à condição de razão para exigência de multa por cessão de nome.

[...]

6. Demais pedidos subsidiários

A recorrente arguiu outras matérias subsidiárias em sua defesa para o cancelamento da autuação, relacionada (i) à nulidade do auto de infração e da decisão recorrida, uma vez que baseadas em mera presunção fiscal e cerceamento do direito de defesa em razão da deficiência na descrição dos fatos no lançamento; (ii) improcedência da argumentação utilizada na decisão recorrida; (iii) erro de sujeição passiva; (iv) a verdade real atestada por parecer do INT; e (v) a inadequação e abusividade da multa de 100% aplicada e a necessidade de substituição pela multa prevista no artigo 711, inciso III, do Regulamento Aduaneiro.

Os argumentos suscitados para as nulidades – itens (i) a (iii) - confundem-se com o mérito enfrentado, e consoante este voto, que dá provimento ao recurso para excluir a penalidade aplicada essas matérias subsidiárias restam prejudicadas.

Dispositivo

Diante do exposto, voto para dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira