



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11762.720029/2015-09  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3001-002.523 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 12 de abril de 2024  
**Recorrente** HE NAN COMERCIO DE GUARDA CHUVAS E BAZAR LTDA  
(BRASALES COMÉRCIO EXTERIOR LTDA)  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 27/10/2010

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INAPLICABILIDADE. SÚMULA CARF nº 11.**

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

**LIMITES DO LITÍGIO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.**

A fase contenciosa do procedimento administrativo fiscal somente se instaura em face de impugnação ou manifestação de inconformidade que tragam, de maneira expressa, as matérias contestadas, explicitando os fundamentos de fato e de direito, de modo que os argumentos submetidos à primeira instância é que determinarão os limites da lide. Nesse contexto, ressalvadas as matérias de ordem pública, ocorre a preclusão em relação às demais, quando não suscitadas em impugnação.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 27/10/2010

**OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA COMPROVADA. ÔNUS DA PROVA.**

Nas autuações referentes à ocultação de terceiros que não se alicerçam na presunção estabelecida no § 2º do art. 23 Decreto-Lei nº 1.455/1976, é do Fisco o ônus probatório da ocorrência de fraude ou simulação (inclusive a interposição fraudulenta). Não tendo sido carreados nos autos elementos suficientes à demonstração da infração, a autuação deverá ser cancelada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer da alegação de impossibilidade de cumulação da multa estabelecida pelo art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 com a multa prevista no caput do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, dada à preclusão temporal para arguição dessa matéria; na parte conhecida, em rejeitar as preliminares

de prescrição intercorrente e de nulidade do MPF nº 07154-2013-00211-0 e, no mérito, em dar provimento ao recurso, para afastar a exigência da multa objeto destes autos.

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aniello Miranda Aufiero Junior (suplente convocado(a)), Bruno Minoru Takii, Francisca Elizabeth Barreto, Laura Baptista Borges, Wilson Antônio de Souza Côrrea, João José Schini Norbiato (Presidente).

## Relatório

Por economia processual e, sobretudo, por bem sintetizar os eventos processuais até a apresentação das impugnações, reproduzo a seguir o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09:

Trata o presente processo de **auto de infração** lavrado para exigência de crédito tributário no valor de **R\$ 83.204,60** referente a **multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, prevista no § 3º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976.**

Depreende-se do relatório de fiscalização, parte integrante do auto de infração, que a **empresa Brasales Comércio Exterior Ltda foi fiscalizada e se comprovou que diversas importações realizadas em seu nome próprio foram, em verdade, realizadas por meio de interposição fraudulenta de terceiros** que ficaram ocultos nas operações. **Dentre as empresas ocultas** que utilizaram o nome da Brasales para realizar as importações figurou a autuada no presente processo **"He Nan Comércio de Guarda Chuvas e Bazar Ltda - ME"**.

**A totalidade das mercadorias importadas pela Brasales ao amparo das Declarações de Importação 10/1909085-7 e 10/1909086-5, foram adquiridas em datas muito próximas às dos desembarços, pela He Nan que permaneceu oculta, ou seja, não cumpriu os requisitos determinados para a realização de importações por encomenda.**

Intimada a comprovar o pagamento das importações à Brasales, **He Nan informou que os pagamentos das mercadorias foram realizados "em espécie", no local de entrega, endereço da loja, ao longo dos meses de novembro de dezembro de 2010, e não apresentou nenhum documento bancário ou contábil que atestassem a transferência de recursos ao fornecedor**, ou delimitassem no tempo o marco temporal em que as parcelas foram quitadas.

A respeito da forma de negociação das mercadorias, **apenas informou que os produtos eram oferecidos e os pedidos realizados por representante da fornecedora, denominado Sr. Paulo, unicamente por meio de contato telefônico.** Não apresentou nenhuma troca mútua de mensagens eletrônicas ou formas similares que demonstrassem o acerto em relação à natureza e quantidade dos bens e o valor a ser pago pelo envio das mercadorias. Da mesma forma, **nada indicou sobre o momento em que tais pedidos foram feitos, essencial para a necessária delimitação da natureza do negócio,** especialmente se em momento anterior ao registro das declarações de importação.

As declarações de importação (DI) possuem informações codificadas que indicam que o destinatário das mercadorias era previamente conhecido ao registro dessas DI. Nas notas fiscais eletrônicas de venda, em campo específico, há anotações que fazem referência a “processo” com igual código utilizado no campo de “dados complementares” das declarações de importação, que fazem referência a “nossa referência” e “sua referência” o que demonstra haver conhecimento prévio do comprador das mercadorias.

A totalidade das mercadorias importadas por meio das declarações de importação foram entregues à He Nan imediatamente depois de desembaraçadas, diretamente do recinto alfandegado, não transitando em nenhum momento pelo estabelecimento da Brasales.

DI	Registro	Desembaraço	Dados Complementares (DI)	NF-e	Emissão
10/1909085-7	27/10/10	28/10/10	FATURA COMERCIAL: SY20100906-1 OUTROS DOCUMENTOS EXIGIDOS PELA LEGISLAÇÃO: AVERBAÇÃO 1124538, PROCURACÃO CONHECIMENTO DE CARGA: JMN-RIO100037 ROMANEIO DE CARGA: S/NR.  NOSSA REFERENCIA: 0490/10 SUA REFERENCIA: 10/002LUC	407	28/10/10
10/1909086-5	27/10/10	28/10/10	FATURA COMERCIAL: SY20100906 OUTROS DOCUMENTOS EXIGIDOS PELA LEGISLAÇÃO: AVERBAÇÃO 1124530, PROCURACÃO CONHECIMENTO DE CARGA: JMN-RIO100036 ROMANEIO DE CARGA: S/NR.  NOSSA REFERENCIA: 0489/10 SUA REFERENCIA: 10/001LUC	410	29/10/10

O dano ao Erário restou caracterizado, pela interposição fraudulenta de terceiro, nos termos do inciso V do art.23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, fato que sujeita as mercadorias à pena de perdimento (§1º), substituída pela multa equivalente a seu valor aduaneiro por não terem sido localizada (§3º).

Em razão do disposto nos arts. 103, 105 e 603 do Regulamento Aduaneiro, Decreto nº 6.759/2009, as empresas He Nan Comércio de Guarda Chuvas e Bazar Ltda - ME e Brasales Comércio Exterior Ltda foram autuadas solidariamente.

Cientificadas da autuação, as autuadas apresentaram impugnação.

A Brasales Comércio Exterior Ltda alega, em síntese, que:

O procedimento administrativo especial contra a Brasales foi declarado nulo pela Justiça Federal do Distrito Federal nos autos do processo nº 0051045-09.2013.4.01.3400, conforme decisão anexa e, portanto, o auto de infração carece de motivação.

Não houve interposição fraudulenta, muito menos mediante fraude ou simulação.

O modus operandi da empresa Brasales justifica o lapso temporal curto entre o desembaraço das mercadorias e a venda à He Nan, pois o transporte das mercadorias demora aproximadamente 60 dias, período suficiente para se ofertar os produtos no mercado nacional e identificar potenciais compradores. Ao chegar no país as mercadorias são rapidamente destinadas ao comprador depois de desembaraçadas, pois já negociadas.

De acordo com as orientações e as normas editadas pela Receita Federal a encomenda ocorre quando uma empresa adquire mercadorias no exterior para atender conhecido encomendante e não se caracteriza pelo momento do desembaraço como entendeu a fiscalização. **Não há provas ou indícios de que as mercadorias foram negociadas anteriormente a sua compra no exterior, pois o auto de infração levou em conta apenas o momento do desembaraço.**

**A alegação de que a totalidade das mercadorias importadas pela impugnante nas DI's foram vendidas à He Nan não sustenta a suposição de fraude na importação, pois essa é uma estratégia da empresa utilizada para baratear o preço final das mercadorias ao serem vendidas em grandes quantidades, fato que não se constitui em ilegalidade.**

Da mesma forma, **o fato de a impugnante não possuir depósito e as mercadorias serem entregues diretamente da EADI é uma estratégia logística da impugnante.**

A alegação de que não houve comprovação da origem dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior não procede, pois demonstrado no procedimento fiscal declarado nulo por decisão judicial.

Requer seja julgada procedente a defesa e exonerada a totalidade do crédito lançado.

A **He Nan Comércio de Guarda Chuvas e Bazar Ltda – ME** alega, em síntese que:

**A presente autuação é nula, pois decorre de procedimento fiscal declarado nulo em sede judicial.**

**O fato de as mercadorias terem sido entregues rapidamente à impugnante, depois de desembaraçadas não permite concluir que as operações foram realizadas por sua encomenda,** pois foram adquiridas pela fornecedora e somente em momento posterior vendidas, ou seja, não houve encomenda prévia por parte da adquirente. As orientações e Instrução Normativa 634/2006 da própria Receita Federal do Brasil demonstram que as operações autuadas não se caracterizam como importações por encomenda.

**A alegação de que todas as mercadorias importadas pela Brasales nas DI's relacionadas foram transferidas à impugnante não sustenta a acusação de fraude na importação, pois é maneira utilizada para adquirir lotes de mercadorias a preços mais baratos e vantajosos.**

**O fato de constar das DI's supostos códigos identificadores de potenciais clientes para as mercadorias importadas não levam à conclusão automática e errônea de que tais clientes seriam responsáveis pela encomenda destas mesmas mercadorias,** sendo perfeitamente possível que, quando da chegada das mercadorias ao país, a importadora já possuía cliente que as adquiriu.

Por fim, verifica-se que **não houve apresentação de provas suficientes para comprovar as acusações o que denota ausência de motivação do ato administrativo.**

Requer seja acatada a preliminar de nulidade e, ao final, a peça de defesa para reconhecer a improcedência do lançamento.

[grifo nosso]

Ao deliberar acerca das impugnações (acórdão n.º **109-012.175**, às fls. 212/218), a **10ª TURMA/DRJ09**, por unanimidade de votos, julgou-as improcedentes, mantendo o crédito tributário em litígio. O acórdão do colegiado a quo recebeu a seguinte ementa:

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Data do fato gerador: 109-012.175

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA CONSUMIDA, NÃO LOCALIZADA OU REVENDIDA. MULTA IGUAL AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, mediante fraude ou simulação, infração punível com a pena de perdimento, que é substituída por multa igual ao valor aduaneiro da mercadoria importada caso tenha sido entregue a consumo, não seja localizada ou tenha sido revendida.

**Impugnação Improcedente**

**Crédito Tributário Mantido**

Cientificado dessa decisão, o sujeito passivo HE NAN COMERCIO DE GUARDA CHUVAS E BAZAR LTDA ME, doravante denominado apenas de “HE NAN”, interpôs o recurso voluntário que consta às fls. 255/271, no qual essencialmente repete os argumentos levados à análise em primeira instância, distribuindo-os nos seguintes tópicos:

- PRELIMINAR: PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE
- PRELIMINAR : DA NULIDADE DO MPF n.º 07154-2013-00211-0
- DA TRANSFERÊNCIA INTEGRAL DAS MERCADORIAS IMPORTADAS À HE NAN E DO LAPSO TEMPORAL ENTRE O DESEMBARAÇO E A TRANSFERÊNCIA DOS BENS
- DO EXAME DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS PELA RECORRENTE

Por sua vez, o sujeito passivo solidário BRASALES COMÉRCIO EXTERIOR LTDA, o qual denominaremos simplesmente como “BRASALES” a partir de então, apresentou o recurso voluntário que fora juntado às fls. 229/252, em que repete parte dos argumentos contidos na impugnação, além de tratar de pontos não levados à análise do colegiado a quo, organizando suas razões recursais nos seguintes tópicos:

- PRELIMINAR - QUESTÃO DE ORDEM PÚBLICA- Prescrição Intercorrente (Art. 1º, §1º da Lei n.º 9.873/1999)
- PRELIMINARMENTE – DA NULIDADE DO MPF n.º 07154-2013-00211-0
- DEMAIS RAZÕES DA DEFESA

Na medida em que os argumentos serão abordados com maiores minúcias no voto a seguir, não iremos aqui nos delongar a respeito.

Recebido o recurso, o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro João José Schini Norbiato, Relator.

### **1. Da competência para julgamento do feito**

Em virtude da norma contida no artigo 65 do Anexo da Portaria MF nº 1634, de 21 de dezembro de 2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, este colegiado é competente para apreciar este feito.

### **2. Do conhecimento**

Os recursos voluntários são tempestivos e atendem aos demais requisitos formais de admissibilidade, portanto, deles tomo conhecimento.

### **3. Das considerações iniciais**

Antes de iniciar a análise das razões recursais, julgo salutar, para uma melhor contextualização da decisão, destacar alguns conceitos relacionados às operações de importação que dizem respeito aos fatos ora em análise.

#### **3.1. Das importações diretas e indiretas**

Em linhas gerais, eis as diferenças entre as importações diretas (por conta própria) e indiretas (por Conta e Ordem e por Encomenda):

##### **3.1.1. Importação direta ou por conta própria**

Corresponde ao método convencional, no qual o interessado (importador) contata (ou é contatado) pelo fornecedor (exportador) e negocia diretamente as condições e termos da compra, e, por fim, providencia por si só todos os trâmites aduaneiros, cambiais, de

licenciamento, etc. Além disso, obviamente, as operações são realizadas com seus próprios recursos e por seu próprio risco.

### 3.1.2. Importação por Conta e Ordem e Importação por Encomenda

Em relação à importação por conta e ordem e à importação por encomenda, cabe aqui reproduzir as informações contidas no Manual de Importação, que consta no sítio eletrônico do governo federal<sup>1</sup>:

#### Aspectos gerais atinentes às duas modalidades de importação indireta

Muitas organizações optam por terceirizar as atividades-meio de seu empreendimento, o que ocorre também no comércio exterior. Atividades relacionadas à execução e gerenciamento dos aspectos operacionais, logísticos, burocráticos, financeiros e tributários da importação de mercadorias são transferidas a empresas especializadas.

**Atualmente, duas formas de terceirização das operações de comércio exterior são reconhecidas e regulamentadas pela Receita Federal do Brasil (RFB), a Importação por Conta e Ordem e a Importação por Encomenda.**

Para que sejam consideradas regulares, tanto a prestação de serviços de importação realizada por uma empresa por conta e ordem de uma outra empresa (ou mesmo pessoa física), chamada adquirente - quanto a importação promovida por pessoa jurídica importadora para revenda a uma outra pessoa jurídica ou física - dita encomendante predeterminada - devem atender a determinadas condições previstas na legislação.

A escolha entre importar mercadoria estrangeira por conta própria ou por meio de um intermediário contratado para esse fim é livre e perfeitamente legal, seja esse intermediário um prestador de serviço ou um revendedor. Entretanto, **tanto o importador quanto o adquirente ou encomendante, conforme o caso, devem observar o tratamento tributário específico dessas operações e alguns cuidados especiais, a fim de que não sejam surpreendidos pela fiscalização da RFB e sejam autuados ou, até mesmo, que as mercadorias sejam apreendidas.**

#### Importação por Conta e Ordem

A importação por conta e ordem de terceiro **é um serviço prestado por uma empresa - a importadora - a qual promove, em seu nome, o Despacho Aduaneiro de Importação de mercadorias adquiridas por outra empresa ou pessoa física - a adquirente - em razão de contrato previamente firmado**, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial (art. 2º da IN RFB nº 1.861/2018<sup>2</sup>).

Assim, **na importação por conta e ordem, embora a atuação da empresa importadora possa abranger desde a simples execução do despacho de importação até a intermediação da negociação no exterior, contratação do transporte, seguro, entre outros, o importador de fato é a adquirente, a mandante da importação,**

<sup>1</sup> <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/manuais/despacho-de-importacao/topicos-1/importacao-por-conta-e-ordem-e-importacao-por-encomenda-1>

<sup>2</sup> A referida Instrução Normativa revogou a IN SRF nº 225/2002, que regulamentava a importação por conta e ordem de terceiros à época dos fatos em análise nestes autos.

aquela que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional; embora, nesse caso, o faça por via de interposta pessoa - a importadora por conta e ordem -, que é mera mandatária da adquirente.

Dessa forma, **mesmo que a importadora por conta e ordem efetue os pagamentos ao fornecedor estrangeiro, antecipados ou não, não se caracteriza uma operação por sua conta própria, mas, sim, entre o exportador estrangeiro e a adquirente**, pois dela se originam os recursos financeiros.

[...]

**Para que uma operação de importação por conta e ordem de terceiro seja realizada de forma regular, é necessário, antes de tudo, que tanto a pessoa jurídica adquirente quanto a empresa importadora sejam habilitadas para operar no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), nos termos da IN RFB n.º 1.984/2020<sup>3</sup>. Esse requisito não se aplica à adquirente pessoa física.**

Além de providenciar a sua própria habilitação, **a pessoa jurídica que contrata empresa para operar por sua conta e ordem ou por encomenda deve registrar diretamente no Portal Único Siscomex, módulo Cadastro de Intervenientes, a vinculação entre ela e a contratada**. A contratada será vinculada no Siscomex como importadora pelo prazo previsto no contrato. A pessoa física adquirente está dispensada de efetuar essa vinculação (§ único do art. 4º da IN RFB 1.861/18).

[...]

Ao elaborar a declaração de importação (DI), o importador, pessoa jurídica contratada, deve **selecionar, na Aba "Importador" no Campo "Caracterização da Operação", o tipo "Importação por Conta e Ordem"**.

Em seguida, na mesma Aba "Importador" **no Campo "Adquirente da Mercadoria", indicar o número de inscrição da empresa adquirente** no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ).

Quanto ao preenchimento da adição da ficha "Mercadorias" do campo "Aplicação", o importador deverá assinalar as opções "Revenda" ou "Consumo", conforme a destinação a ser dada à mercadoria pelo importador de fato (adquirente).

**O registro de Declaração de Importação (DI) referente a operação de importação por conta e ordem somente deverá ser efetivado depois de implementados os seguintes procedimentos:**

- 1. Criação de um dossiê próprio, pelo importador, para anexar o contrato firmado com o adquirente**, por meio da funcionalidade "Anexação de Documentos Digitalizados do Pucomex".
- 2. Registro pelo adquirente, no módulo "Cadastro de Intervenientes", do número do dossiê** (aberto no item 1) no momento da vinculação com a contratada.

### **Importação por Encomenda**

**A importação por encomenda é aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho**

---

<sup>3</sup> Obs.: à época dos fatos, a habilitação de importadores no Siscomex era disciplinada pela Instrução Normativa SRF n.º 650, de 12 de maio de 2006.



**aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendante predeterminado** (art. 3º da IN RFB nº 1.861/2018<sup>4</sup>).

Assim, como na importação por encomenda o importador adquire a mercadoria junto ao exportador no exterior, providencia sua nacionalização e a revende ao encomendante, **tal operação tem, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria.**

Em última análise, **em que pese à obrigação do importador de revender as mercadorias importadas ao encomendante predeterminado, é aquele e não este que pactua a compra internacional e deve dispor de capacidade econômica para o pagamento da importação**, pela via cambial. Da mesma forma, **o encomendante também deve ter capacidade econômica para adquirir, no mercado interno**, as mercadorias revendidas pelo importador contratado.

Outro efeito importante desse tipo de operação é que, conforme determina o artigo 14 da Lei nº 11.281/2006, aplicam-se ao importador e ao encomendante as regras de preço de transferência de que tratam os artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430/1996. Em outras palavras, **se o exportador estrangeiro, nos termos dos artigos 23 e 24 dessa lei, estiver domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida e/ou for vinculado com o importador ou o encomendante, as regras de “preço de transferência” para a apuração do imposto sobre a renda deverão ser observadas.**

[...]

**Para que uma operação de importação por encomenda seja realizada de forma regular, é necessário, antes de tudo, que tanto a empresa encomendante quanto a empresa importadora sejam habilitadas para operar no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), nos termos da IN RFB nº 1.984/2020.** Esse requisito não se aplica à adquirente pessoa física.

[...]

Ao elaborar a declaração de importação (DI), **o importador, pessoa jurídica contratada, deve selecionar, na Aba "Importador" no Campo "Caracterização da Operação", o Tipo "Importação por Conta e Ordem", tendo em conta o Siscomex ainda não dispor da opção Tipo "Importação por Encomenda".**

Em seguida e por motivo análogo, **na mesma Aba "Importador" no Campo "Adquirente da Mercadoria", indicar o número de inscrição da empresa encomendante no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ).**

Informar, na Aba "Básicas" no Campo “informações complementares” da DI, que se trata de uma importação por encomenda.

Ao proceder ao preenchimento da adição na ficha "Mercadoria", no campo "Aplicação", o importador deverá assinalar a opção "Revenda".

[grifo nosso]

Feito esse introito, passemos à análise das razões recursais.

---

<sup>4</sup> A referida Instrução Normativa revogou a IN SRF nº 634/2006, que tratava da importação por encomenda.

#### 4. Das preliminares

Antes de adentrar ao mérito, passo à análise das questões preliminares suscitadas por BRASALES e HE NAN, que são exatamente as mesmas em ambos os recursos:

##### 4.1. Prescrição intercorrente

As Recorrentes destacam que entre o protocolo das impugnações e o julgamento em primeira instância transcorram-se mais de 03 (três) anos, razão pela qual estaria configurada a prescrição intercorrente.

Alegam que “*o presente caso concreto versa sobre aplicação de multa administrativa aduaneira, portanto, em que pese se adote o rito do processo administrativo fiscal, não detém natureza tributária, razão pela qual, não há que se falar acerca da aplicação da Súmula CARF n.º 11, e sim, deve-se observar a regra esculpida no art. 1.º, §1.º da Lei n.º 9.873/1999.*” (fls. 231 e 259).

Para subsidiar sua tese, transcrevem a declaração de voto proferida pela ilustre Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne nos autos do Processo Administrativo n.º: 10715.720145/2013-51, acórdão n.º 3402-008.556 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária.

Sem dúvidas, esse tema é objeto de muita discussão doutrinária, judicial e até mesmo administrativa, havendo inclusive no âmbito desse Conselho corrente minoritária que sustenta a utilização do método do *distinguishing* para afastar a aplicação da referida súmula nos casos que envolvem a exigência de multas aduaneiras. Em geral, os votos nesse sentido (como é o caso da declaração de voto citada pelas Recorrentes) baseiam-se essencialmente no fato de que nenhum dos precedentes da Súmula CARF n.º 11 se referem a processos que envolviam penalidades aduaneiras ou mesmo de qualquer penalidade administrativa não tributária.

De minha parte, a despeito da substancial posição minoritária, sigo a corrente que entende que a súmula CARF deve ser adotada, independentemente se os créditos em discussão são tributos, na acepção restrita do termo, ou simplesmente créditos tributários em uma conceituação abrangente. Posto isso, exponho na sequência o posicionamento que tenho adotado em meus votos quando o tema da prescrição intercorrente é trazido à baila no recurso voluntário.

Pois bem. Um primeiro ponto a destacar é que a disposição legal suscitada para fundamentar a conclusão de que houve a prescrição intercorrente (art. 1.º, parágrafo 1.º, da Lei n.º 9.873/99), não se aplica ao caso em discussão, visto que o referido dispositivo legal expressamente destaca a natureza não tributária do crédito por ele tratado. Além disso, o art. 5.º desta lei é claro ao dispor que ela não se aplica às infrações de natureza funcional e aos processos e procedimentos de natureza tributária.

Por óbvio, que, por força do disposto no art. 3.º do Código Tributário Nacional (CTN), a multa de que trata este processo administrativo não se enquadra na definição de tributo. Por outro lado, em virtude do disposto no § 1.º do art. 113 do CTN, as referidas penalidades são créditos de natureza tributária e, como tal, estão submetidas, por expressa opção do Codex

Tributário, ao regime legal atinente aos tributos. Nestes termos, ao meu ver, conquanto, não sejam tributos, pois evidentemente não se revestem dos atributos legais para tanto, as multas aduaneiras, são créditos tributários e, portanto, estão sujeitas ao mesmo regramento destes.

Assim, embora não ignore a separação entre direito tributário e aduaneiro e toda a construção acadêmica e jurisprudencial que aponta as distinções entre esses dois ramos do direito, não vejo diferenças que justifiquem a aplicação de regra distintas de prescrição para as multas “aduaneyras” e para as multas “tributárias”, já que a constituição do crédito correspondente a ambas é atribuição de uma mesma autoridade (Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, nos termos da alínea “a” do inciso I do art. 6º), utilizando-se do mesmo instrumento (auto de infração, previsto no art. 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972) e submetida ao mesmo rito processual (Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972).

Sendo elas essencialmente iguais, depreende-se que não seria correto conferir-lhes natureza distinta apenas para fins da aplicação da regra de prescrição, porque, ao fazê-lo, estar-se-ia comprometendo a isonomia entre sujeitos passivos em condição igual, apenas porque um foi penalizado por uma infração de cunho “aduaneyro” e outro também pelo cometimento de infração, porém, dita “tributário”.

Não fosse isso suficiente, no caso da multa em discussão nestes autos, há que se destacar o disposto na Lei nº 10.833/2003, *in verbis*:

**LEI Nº 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003.**

[...]

Art. 73. Verificada a impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita a pena de perdimento, em razão de sua não-localização ou consumo, extinguir-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.**

[grifo nosso]

Portanto, se a Lei nº 10.833/2003 estabelece que o lançamento de ofício da multa prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei no 1.455/1976 será processado e julgado nos termos da legislação que rege a determinação e exigência **dos demais créditos tributários da União**, não se pode extrair outra conclusão que não seja a de que, para essa lei, a referida penalidade também é um crédito tributário.

Ademais, o Decreto-Lei nº 37/1966 determina que “a infração será apurada mediante processo fiscal” (art. 118) e, como se sabe, em se tratando de processo administrativo fiscal, a regência se dá pelas normas contidas no Decreto nº 70.235/72, o qual fora recepcionado pela CF/88 com força de lei e aplica-se aos processos administrativos fiscais de forma abrangente, incluindo obviamente os contenciosos vinculados à exigência de créditos tributários,

sejam originários de lançamento de tributos ou de aplicação de multas isoladas, sejam elas relacionadas à tributação interna ou ao comércio exterior.

A propósito, acerca da aplicabilidade das disposições do Decreto n.º 70.235/72 aos créditos tributários relacionados às operações de comércio exterior, o Regulamento Aduaneiro (Decreto n.º 6.759/2009) é claro ao dispor:

Art. 768. A determinação e a exigência dos **créditos tributários decorrentes de infração às normas deste Decreto** serão apuradas mediante processo administrativo fiscal, na forma do Decreto n.º 70.235, de 1972 (Decreto-Lei n.º 822, de 5 de setembro de 1969, art. 2º; e Lei n.º 10.336, de 2001, art. 13, parágrafo único).

(grifo nosso)

Vê-se, portanto, que a própria legislação não fez distinção entre os créditos decorrentes de multas aduaneiras dos demais créditos tributários, dispondo que se aplica a eles as mesmas regras processuais. Sendo assim, não haveria sentido que para créditos apurados e julgados dentro de um mesmo rito processual houvesse regras distintas apenas no que se refere à possibilidade de prescrição intercorrente.

Por fim, no intuito de enriquecer a discussão e por dialogarem perfeitamente com os argumentos recursais, trago ainda, como razões complementares de decidir, algumas considerações acerca do tema que foram registradas pelo conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares na detalhada declaração de voto apresentada no bojo do próprio acórdão n.º 3402-008.556<sup>5</sup>, que fora citado pelas Recorrentes:

- 1) A Súmula Vinculante CARF n.º 11 foi aprovada pelo Pleno do CARF, órgão integrante da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que trata das matérias comuns às competências de todas as Turmas de Julgamento, o que confere às suas decisões o caráter de generalidade. Logo, o enunciado desta súmula não se restringe a este ou aquele tipo de crédito, mas sim a todos que são da competência de julgamento deste Conselho;
- 2) A prescrição intercorrente depende da “*demonstração inequívoca da inércia do autor, conforme acórdãos n.º 202-07.929 e 203-02.815, que afastam a prescrição intercorrente por ser “Inadmissível, em face da inocorrência comprovada de omissão das autoridades preparadoras, conforme reiterada jurisprudência deste e dos demais Conselhos”*”;

Nesse sentido, o ilustre conselheiro observa ser necessário distinguir a administração enquanto “autoridade preparadora” da administração no papel de “autoridade julgadora” e destaca que “*a Fazenda Nacional, sendo parte na lide (sujeito ativo da relação jurídico-tributária), não pode ser confundida com os órgãos julgadores do Ministério da Economia, sob os quais não possui qualquer influência, não sendo possível que a Fazenda Nacional determine o momento de julgamento do recurso administrativo, muito menos o seu resultado, que inúmeras vezes lhe é desfavorável. Seria causa de nulidade absoluta, inclusive, caso se pudesse confundir, no mesmo órgão, a posição processual de ‘parte’ e de ‘julgador’*”;

<sup>5</sup> [https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10715720145201351\\_6459496.pdf](https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10715720145201351_6459496.pdf)

- 3) A inexistência de acórdãos tratando especificamente de matéria “aduaneira” dentre aqueles apontados como precedentes considerados para a elaboração e aprovação da Súmula Vinculante CARF n.º 11 não é fundamento suficiente para amparar a aplicação do método de *distinguish*, pois, se assim fosse, todas súmulas de aplicação geral teriam que ter um precedente específico para cada tipo de crédito em julgamento no âmbito deste Conselho, a depender de sua natureza.

Nesse diapasão, o nobre Conselheiro salienta que “*haveria liberdade, por exemplo, para os conselheiros questionarem a constitucionalidade de normas ditas “aduaneiras”, ou de normas sobre medidas compensatórias e direitos antidumping (cujos respectivos créditos não possuem natureza tributária), esvaziando a força normativa da Súmula Vinculante CARF n.º 02:*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

*Acórdãos Precedentes:*

*Acórdão n.º 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão n.º 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão n.º 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão n.º 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão n.º 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão n.º 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão n.º 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão n.º 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão n.º 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão n.º 204-00115, de 17/05/2005*

*Neste caso, além de nenhum dos acórdãos precedentes ser de natureza “eminente aduaneira”, ainda haveria um agravante: o texto da súmula foi redigido com a expressão “lei tributária”. Logo, pela tese defendida, os conselheiros do CARF poderiam se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de leis ‘não tributárias’.”*

Portanto, julgo não haver fundamentos para afastar a aplicação do enunciado n.º 11 da súmula deste Conselho no caso em análise, razão pela qual voto pela rejeição da preliminar de prescrição intercorrente.

#### **4.2. Da nulidade do MPF N.º 07154-2013-00211-0**

As Recorrentes invocam a Teoria dos Frutos da Árvore Envenenada para sustentar a nulidade do procedimento fiscal levado a cabo no processo n.º 11762.720054/2014-01 (MPF n.º 07154-2013-00211-0), e, por conseguinte, o vício da autuação objeto destes autos.

Tendo em vista identidade dos fundamentos nos dois recursos apresentados, reproduzo a seguir trecho da peça recursal apresentada pela BRASALES:

13. Ocorre que, **tendo em vista que o MPF n.º 07154-2013-00211-0 não possuía a motivação necessária** à inclusão da Recorrente no procedimento especial de fiscalização a que fora submetida, **a BRASALES teve de socorrer-se ao Poder Judiciário para que fossem respeitados seus direitos.**

14. Isso posto, **foi prolatada sentença nos autos do processo n.º 0051045-09.2013.4.01.3400, em trâmite perante a Justiça Federal do Distrito Federal, na**

**qual declarou-se “a nulidade do procedimento administrativo especial contra BRSALES COMERCIO EXTERIOR LTDA (MPF n.º 0714-2013-00211-0)”, conforme se denota de decisão em anexo.**

Portanto, tendo em vista que a motivação do presente auto de infração é justamente o MPF supracitado, em atenção à teoria dos frutos da árvore envenenada (fruits of the poisonous tree), segundo a qual a existência de vício em uma prova contamina todas as outras que dela se originaram, deve ser declarada a nulidade da presente autuação. (fls. 233/234).

[grifo nosso]

Não assiste razão às Recorrentes também em relação a este ponto. A simples leitura do dispositivo da sentença proferida no âmbito da ação judicial em questão (fls. 163/168) é suficiente para concluir que aquela decisão não obstou peremptoriamente a realização do procedimento fiscal, determinando apenas que as cargas não fossem selecionadas automaticamente para o canal cinza e não fosse exigida irrestritamente a realização de depósito garantia. Eis o dispositivo da sentença proferida no âmbito Processo N.º 0051045-09.2013.4.01.3400:

Ex positis, com supedâneo nas razões e fatos suso colacionados, resolvo o mérito, com base no art. 269, inciso I, do Código de Processo Civil e julgo PROCEDENTE o pedido formulado na inicial para **declarar a nulidade do procedimento administrativo-especial contra BRSALES COMERCIO EXTERIOR LTDA (MPF n.º 0714-2013-00211-0), de maneira que a fiscalização siga nos moldes ordinários, sem a automática seleção das cargas importadas para o "canal cinza" nem a irrestrita exigência de depósito garantia.**

[grifo nosso]

Logo, referida decisão não impediu o prosseguimento daquela ação fiscal e muito menos serve de fundamento para a alegada nulidade por derivação do procedimento fiscal sob escrutínio nesses autos, já que não há qualquer evidência de que as declarações de importação objeto de revisão aduaneira neste processo foram selecionadas para o canal cinza de conferência aduaneira e muito menos de que houve a exigência de depósito garantia.

No mais, o relatório da sentença informa que a ação judicial sequer foi ingressada com a intenção de afastar totalmente a fiscalização levada a cabo a partir do MPF n.º 07154-2013-00211-0. Seu objetivo era obter provimento judicial para que houvesse o prosseguimento da fiscalização sem a exigência de garantia e sem a seleção automática das DIs para o canal cinza. Vejamos:

BRSALES COMERCIO EXTERIOR LTDA promoveu a presente ação ordinária em face da UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL), **objetivando que seja determinado à ré o prosseguimento da fiscalização em curso contra a autora, MPF n.º 0714-2013-00211-0, em moldes ordinários, ou seja, sem a irrestrita exigência de depósito garantia e sem a automática seleção das cargas importadas para o canal cinza.** Pede, finalmente, o prosseguimento da fiscalização contra a Autora, em moldes ordinários, **sem a exigência de depósito garantia e sem a automática seleção das cargas importadas para o canal cinza, devendo retornar ao sistema de sorteio,** bem como a motivação do ato administrativo de motivação para o procedimento fiscal em questão.

[grifo nosso]

Portanto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade suscitada pelas Recorrentes.

## 5. Do mérito

No que se refere ao mérito, BRASALES e HE NAN apresentaram suas razões recursais sob os seguintes tópicos:

### **DA TRANSFERÊNCIA INTEGRAL DAS MERCADORIAS IMPORTADAS À HE NAN E DO LAPSO TEMPORAL ENTRE O DESEMBARAÇO E A TRANSFERÊNCIA DOS BENS**

A Recorrente HE NAN assevera que *“a lei não proíbe que as tratativas relacionadas à alienação das mercadorias nacionalizadas sejam feitas a partir do momento em que é realizada a operação de comércio internacional. E isto é o que corriqueiramente se verifica na prática.”* (fls. 264).

Acrescenta que *“tal fato em nada desnatura a importação por conta própria, pois, somente se verificaria fraude na importação se, desde a data da compra das mercadorias no exterior, já houvesse para estas destinatário final pré-determinado no Brasil.”* (fls. 264).

Assevera que *“não há, em todo aparato probatório juntado aos autos, qualquer prova ou indício que indique que a HE NAN realizou a encomenda previamente à BRASALES, pelo que qualquer suposição neste sentido revela-se não somente leviana, mas principalmente falsa, por não condizer com a verdade dos fatos”* (fls. 266).

Alega que *“em termos financeiros, mostra-se interessante à HE NAN adquirir lotes fechados de mercadoria, na medida em que obtém, desta forma, preços mais baratos e vantajosos, pela grande quantidade de produtos comprados”* (fls. 266) e que *“inclusive, é a estratégia comercial da BRASALES, empresa altamente conhecida no mercado atacadista de produtos de bazar, haja vista que praticava preços competitivos com a condição de que os compradores adquirissem lotes fechado dos produtos que oferecia.”* (fls. 267).

Diz que *“o que ocorria, in casu, era o oferecimento, pela BRASALES, de lotes de produtos já adquiridos no exterior, que estavam a caminho do Brasil ou já se encontravam em solo nacional. Não por outra razão que por inúmeras vezes a Recorrente recusou a aquisição de lotes de produtos oferecidos pelas BRASALES, seja porque efetivamente não tinha interesse na compra, seja pelo preço ofertado.”* (fls. 267).

Cita decisões da DRJ, com o fito de reforçar tais argumentos.

### **DO EXAME DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS PELA RECORRENTE**

Quanto à conclusão da fiscalização de que a identidade do código intitulado “Sua Referência”, nos “DADOS COMPLEMENTARES” das declarações de importação nº 10/1909085-7 e 10/1909086-5, com o código intitulado “PROCESSO”, nas notas fiscais nº 407 e

410, seria evidência de um acerto entre as partes quanto à encomenda dos produtos em momento anterior ao registro das declarações de importação (vide fls. 37/39), a Recorrente argumenta que:

50. Ora, a **Declaração de Importação é registrada no momento em que ocorre a descarga da mercadoria em território nacional e dá ensejo ao início do processo de despacho aduaneiro**, conforme informações do site da própria Receita Federal do Brasil.

[...]

51. Mais uma vez, enfatizamos que, **no momento em que a mercadoria adentra ao território brasileiro, é perfeitamente possível que o importador (que realizou importação por conta própria) já tenha potencial comprador para a carga**, considerando que desde o momento em que realizou a operação de comércio exterior pôde ofertar tal mercadoria no mercado nacional.

52. Desta forma, **o fato de constar das referidas DI's supostos códigos identificadores de potenciais clientes para as mercadorias importadas não levam à conclusão automática e errônea de que tais clientes seriam responsáveis pela encomenda destas mesmas mercadorias.** (fls. 269).

[grifo nosso]

### DEMAIS RAZÕES DA DEFESA

A Recorrente BRASALES inicia suas razões de mérito argumentando a impossibilidade de cumulação da multa por cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros, prevista no art. 33 da Lei n.º 11.488/2007, com a multa substitutiva da pena de perdimento de mercadorias, prevista no art. 23, V e §2º, do Decreto-Lei n.º 1.455/1976. A essa respeito, defende que:

17. Conforme se percebe da narrativa do auto de infração, trata-se de presunção carente de elementos probatórios conclusivos, sem qualquer alicerce que demonstre ter ocorrido ajuste prévio doloso entre o Importador e o adquirente das mercadorias comercializadas no mercado interno. A Autoridade Fiscal levantou as notas-fiscais emitidas pelo Importador BRASALES e transformou todos os Clientes em sujeitos passivos de autos de infração de multa de conversão da pena de perdimento, lavrando “termos de sujeição passiva solidária” contra esta em todos os processos, de modo que, na prática, caiba-lhe uma sanção de 110%.

18. Ocorre que **com o advento da multa de 10% instituída pelo art. 33 da Lei n.º 11.488/07 —aplicável à hipótese de pessoa jurídica que ceder o nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários – não mais se justifica a aplicação ao importador ostensivo da multa de 100% prevista no artigo 23, inciso V, do DL n.º 1.455/76;** aplicável esta na hipótese de ocultação do sujeito passivo, ao chamado real comprador.

19. **A pretensão fiscal nessa cumulação de multas viola tanto o Princípio da Tipicidade Cerrada, quanto da Legalidade. A uma, porque existe uma capitulação específica para cada uma das condutas, ceder e deixar-se acobertar; a duas porque a autoridade não pode imputar como ilegal, de forma generalizada, todas as importações e todas as aquisições de mercadorias no mercado interno, sem a mínima preocupação em individualizar condutas.** (fls. 234/235).

[grifo nosso]



Na sequência, a Recorrente discorre acerca do entendimento da fiscalização de que o curto espaço de tempo entre o desembaraço e a transferência dos bens seria um indicativo da ocultação do real beneficiário. Em relação esse ponto, afirma que o “*exame do histórico de ambas as DIs demonstram que respectivos Conhecimentos de Carga foram emitidos em 15/09/2010; portanto mais de um mês e meio antes da emissão das notas-fiscais de venda citadas pela Fiscalização*” (fls. 241).

Pondera ademais que “*não tem coerência nem há qualquer estapafúrdia disposição legal que obrigue uma pessoa jurídica a importar, pagar taxas aduaneiras altíssimas e depósitos dispendiosos e, somente depois do desembaraço, sair para procurar pessoas interessadas em comprar seus bens*” (fls. 244) e que “*não há que se falar de fraude demonstrada pela transferência de mercadorias próximo à data do desembaraço, haja vista ser uma condição logística que otimiza as operações comerciais*”, e arremata que “*o Importador não está obrigado a ficar inerte durante o período de trânsito entre o país exportador e o importador, que supera 30 dias.*” (fls. 247).

Por fim, assevera que não há nos autos prova alguma de que houve premeditação para ocultação de adquirente ou encomendante e transcreve a ementa e trechos de alguns acórdãos das Delegacias de Julgamento da Receita Federal e deste Conselho para embasar o argumento de que o repasse direto e imediato das mercadorias logo após o desembaraço não descaracteriza a importação por conta própria.

Expostos os argumentos, passemos ao voto:

Quanto à tese de que seria vedada a cumulação da multa por cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, com a multa substitutiva da pena de perdimento de mercadorias, prevista no art. 23, V e §2º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, necessário salientar, antes de mais nada, que esse argumento não foi, sequer *en passant*, levado ao conhecimento do colegiado a quo, o que implica a preclusão temporal, dado que a matéria não foi suscitada no momento processual oportuno.

Nos termos dos arts. 14 a 17 do Decreto nº 70.235/72, a fase contenciosa do procedimento administrativo fiscal somente se instaura se apresentada a impugnação que traga as matérias expressamente contestadas, com os fundamentos de fato e de direito, de maneira que os argumentos submetidos à primeira instância é que determinarão os limites da lide.

Assim, por consequência lógica, não que há que se falar em reforma daquilo que, por ausência de efetiva impugnação, sequer chegou a ser apreciado pelo colegiado a quo. Nesse diapasão, o efeito devolutivo do recurso somente pode dizer respeito ao que foi decidido em primeira instância. Portanto, matérias não impugnadas, de regra, escapam à competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que, *ex vi* do art. 25 do Decreto nº 70.235/72, circunscreve-se ao julgamento de “*recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial*”.

Por esses motivos, entendo que não cabe ao colegiado conhecer desse ponto.

Resta então tratar das alegações comuns a ambas as Recorrentes, quais sejam: que as operações de importação foram regulares; que a venda da totalidade das mercadorias a um único cliente logo na sequência do desembaraço aduaneiro não representa qualquer irregularidade, sendo apenas decorrência da eficiente estratégia comercial da BRASALES; e que a fiscalização não apresentou quaisquer provas da infração.

Contudo, antes de registrar minha posição em relação a estes pontos, julgo necessário recapitular as conclusões apresentadas nos trabalhos de fiscalização levados a cabo tanto no processo n.º 11762.720054/2014-01 quanto neste (cf. RELATÓRIO FINAL DE AÇÃO FISCAL - fls. 09/48), de modo a embasar não só meu próprio voto como também dos demais membros deste colegiado. Vejamos:

- A fiscalização aduaneira fez os seguintes apontamentos acerca do que fora apurado na fiscalização de que trata o PA n.º 11762.720054/2014-01:

### III) DO PROCEDIMENTO ESPECIAL REALIZADO EM FACE DA BRASALES

A ação fiscal acobertada pelo MPF n.º 0715400/2013/00211-0, referente à pessoa jurídica BRASALES COMÉRCIO EXTERIOR LTDA., CNPJ n.º 10.627.051/0001-00, que resultou no PAF n.º 11762-720054/2014-01, demonstrou que aquela empresa efetuou operações de comércio exterior em nome próprio, com recursos de terceiros, ocultando reais beneficiários de mencionadas operações ao Fisco Federal, caracterizando assim a típica interposição fraudulenta de pessoas .

Naqueles autos, restou comprovado que, embora BRASALES promovesse a importação de produtos em nome próprio, efetivamente registrando as declarações de importação e aparentando legalidade em suas operações, em verdade assim agia para ocultar ao Fisco os reais adquirentes daqueles produtos, dentre os quais a HE NAN, ora autuada.

A ação fiscal n.º 0715400/2013/00211-0, que culminou no PAF n.º 11762.720.054/2014-01, englobou a fiscalização não somente da própria empresa, mas também diligências a seus principais clientes. Ao longo de quase seis meses, BRASALES apresentou documentação variada, declaração em oitiva e respostas a Termos de Intimação. Ainda no curso da ação fiscal, foram realizadas diligências em alguns dos clientes do contribuinte, ora para esclarecer algum ponto não totalmente abordado na diligência anterior, ora para verificar a existência mesmo do contribuinte, ora para complementar o acervo documental antes apresentado.

Na conclusão da ação fiscal em face da BRASALES ficou assentado que:

1.ª) BRASALES não conseguiu comprovar a origem dos recursos que utilizou em suas operações de comércio exterior. Por este motivo, foi feita representação fiscal para fins de inaptdão de seu CNPJ, com fundamento no artigo 81 da Lei n.º 9.430/96; e

2.ª) BRASALES ocultou reais adquirentes das mercadorias em operações de comércio exterior por ela registradas, sujeitando-se, assim, à multa prevista no art. 33 da Lei n.º 11. 488/07, formalizada no processo n.º 11762.720.054/2014-01.

Desta forma, tendo por base os elementos de prova obtidos naquele procedimento, restou amplamente comprovado que, previamente aos despachos aduaneiros, as mercadorias importadas pela BRASALES já tinham um destinatário certo, real beneficiário das importações dos bens de origem estrangeira, ocultos pela prática adotada por mencionada empresa, que registrou referidas operações de importação como se fossem importações realizadas por sua conta e ordem.

Sendo assim, **caracterizada a ocultação dos efetivos adquirentes das mercadorias importadas, a ação fiscal em face da BRASALES foi concluída com a aplicação da multa 10% sobre o valor aduaneiro das operações de importação em que foi identificado plenamente o real beneficiário da nacionalização dos bens de origem estrangeira**, prevista na Lei n.º 11.488/2007, art. 33, constituída isoladamente em face de referida sociedade empresária.

Indigitada autuação foi consubstanciada por meio do Processo Administrativo Fiscal n.º 11762.720.054/2014-01, para a devida constituição do crédito tributário afeto ao valor da aplicação da multa referida no momento precedente.

**Passo seguinte, foram instaurados diversos procedimentos fiscais em face dos destinatários finais das mercadorias importadas pela BRASALES, efetivados igualmente nesta Inspeção, para a devida aplicação da sanção prevista no artigo 23 do Decreto-lei n.º 1.455/76, com a redação dada pelo artigo 59 da Medida Provisória n.º 66/2002.**

[grifo nosso]

- No que tange à fiscalização em análise neste processo, as conclusões das autoridades fiscais, em suma, foram as seguintes:

#### **IX) DOS FATOS QUE CARACTERIZAM A OCULTAÇÃO DO REAL BENEFICIÁRIO NA PRESENTE AÇÃO FISCAL**

##### **A Transferência Integral das Mercadorias Importadas a um Único Cliente**

Como devidamente destacado em momento precedente do presente Relatório, na operação de importação examinada, foi constatado que **a empresa BRASALES transferiu a integralidade dos produtos nacionalizados de cada declaração de importação a um único cliente.**

Apresentamos a seguir tabela que reúne os dados essenciais das duas declarações de importação, para bem ilustrar as circunstâncias em discussão no presente tópico:

DI	Registro	Desembaraço	Destinatário Final	CIF R\$	NF-e	Emissão
10/1909085-7	27/10/10	28/10/10	HE NAN	41.602,30	407	28/10/10
10/1909086-5	27/10/10	28/10/10	HE NAN	41.602,30	410	29/10/10

Em geral, por força dos custos e da demora inerentes aos procedimentos de nacionalização de bens, **as empresas que efetivamente importam por conta própria, com o intuito de futura revenda dos bens incorporados ao seu ativo, utilizam os procedimentos de importação para renovação de seu estoque**, via de regra nacionalizando mercadorias de diversas especificações e natureza.

Incorporados os diversos bens aos seus estoques, **passo seguinte será a obtenção de clientes interessados nos produtos nacionalizados e, desde então, reunidos fisicamente aos estoques precedentes.**

Nos casos em análise, **em todas as operações de importação efetuadas pela empresa autuada, cada declaração de importação introduziu em território nacional um conjunto de bens e com determinadas especificações que, em momento imediatamente seguinte, foi transferido a um único cliente.**

Desta forma, fica evidente que, no momento da nacionalização dos bens, **a empresa autuada já possuía um destinatário previamente convencionado, fato que denota claramente a natureza de encomenda efetivada em momento precedente ao despacho aduaneiro.**

### **O Curto Espaço de Tempo entre o Desembaraço e a Transferência dos Bens**

Fato complementar ao aspecto salientado no tópico precedente, e que bem caracteriza a natureza de encomenda dos produtos importados, foi o tempo dispendido para transferência dos bens após o desembaraço das mercadorias de origem estrangeira.

A seguir, para bem fincar o nosso entendimento, reproduzimos tabela que sumariza os respectivos registros, desembaraços e transferência dos bens para a empresa domiciliada no Rio de Janeiro:

DI	Registro	Desembaraço	Destinatário Final	CIF R\$	NF-e	Emissão
10/1909085-7	27/10/10	28/10/10	HE NAN	41.602,30	407	28/10/10
10/1909086-5	27/10/10	28/10/10	HE NAN	41.602,30	410	29/10/10

Como **pode ser facilmente observado, no caso da primeira Declaração de Importação em exame, na mesma data em que as mercadorias foram desembaraçadas ocorreu a integral transferência dos bens nacionalizados a empresa ora autuada, com a emissão da nota fiscal eletrônica número 407<sup>6</sup>.**

**No que pertine à segunda declaração de importação, os bens foram transferidos no dia seguinte ao desembaraço aduaneiro, sendo emitida, desta feita, a nota fiscal eletrônica número 408<sup>7</sup>.**

Ademais, no que toca às declarações de importação mencionadas, **deve ser devidamente destacado que as mercadorias, durante o intervalo assinalado, permaneceram armazenadas em recinto alfandegado, não transitando em nenhum momento pelo estabelecimento da BRSALES.**

Desta forma, resta evidente, pelo exame da data de ocorrências dos respectivos desembaraços e do momento de emissão do documentário fiscal que lastreou a remessa das mercadorias para a empresa autuada, mais uma vez, que, **na ocasião do registro das declarações de importação, as mercadorias já tinham um destinatário certo, previamente convencionado entre as partes em momento anterior à formalização de referidas declarações.**

Mencionada circunstância explica, assim, o prazo extremamente curto entre o desembaraço dos bens e a subsequente remessa para o estabelecimento da autuada, bem como o dado relevante de que a totalidade dos bens nacionalizados por referidas declarações de importação foi integralmente destinada a um único cliente.

### **O Exame do Documentário Apresentado pela empresa autuada**

Como devidamente indicado em tópico anterior, **a presente fiscalização abrangeu as declarações de importação números 10/1909085-7 e 10/1909086-5, registradas pela**

<sup>6</sup> Referente às seguintes mercadorias: VENTILADOR COM BASE 16 / PEÇAS SOBRESSALENTES PARA VENTILADOR COM BASE 16" / MOTOR DE VENTILADOR I6MM.

<sup>7</sup> Idem.

**empresa BRSALES** em seu próprio nome, havendo, como já indicado, a transferência integral dos bens em apreço à empresa autuada.

Mais uma vez reproduzimos os dados essenciais concernentes a referida declaração, acrescentando, desta feita, informação contida no campo “DADOS COMPLEMENTARES” dos documentos que lastrearam o registro e o desembaraço dos bens de origem estrangeira.

DI	Registro	Desembaraço	Dados Complementares (DI)	NF-e	Emissão
10/1909085-7	27/10/10	28/10/10	FATURA COMERCIAL: SY20100906-1 OUTROS DOCUMENTOS EXIGIDOS PELA LEGISLAÇÃO: AVERBAÇÃO 1124538, PROCURACAO CONHECIMENTO DE CARGA: JMN-RIO100037 ROMANEIO DE CARGA: S/NR.  NOSSA REFERENCIA: 0490/10 SUA REFERENCIA: 10/002LUC	407	28/10/10
10/1909086-5	27/10/10	28/10/10	FATURA COMERCIAL: SY20100906 OUTROS DOCUMENTOS EXIGIDOS PELA LEGISLAÇÃO: AVERBAÇÃO 1124530, PROCURACAO CONHECIMENTO DE CARGA: JMN-RIO100036 ROMANEIO DE CARGA: S/NR.  NOSSA REFERENCIA: 0489/10 SUA REFERENCIA: 10/001LUC	410	29/10/10

Como pode ser facilmente verificado pelo exame de citadas DI, percebe-se que no campo “DADOS COMPLEMENTARES” há uma designação intitulada “Sua Referência” seguida de código composto de números, indicando que o importador **BRSALES** atribuía esta identificação para controle interno.

A **BRSALES** atribuía estes códigos para controles internos, apontando no documento de importação uma numeração que previamente indicava que referidas mercadorias se destinavam a um cliente específico, já ajustado em momento anterior ao despacho aduaneiro.

Sendo assim, as **declarações de importação registradas pela empresa BRSALES ostentaram um código individualizado e único no campo apontado, capaz de segregar, já no documento de importação, o destinatário dos bens**, revelando de forma cabal uma correlação prévia entre mencionadas numerações e os efetivos adquirentes dos bens de origem estrangeira.

**Referidos códigos, como não poderia deixar de ser, novamente são reproduzidos e estampados no documento fiscal que lastreou a remessa dos bens para a autuada, indicados em campo específico das notas fiscais eletrônicas, intitulado “PROCESSO”.**

A seguir reproduzimos a tabela anterior, desta vez acrescida das referências contidas nas notas fiscais de venda:

DI	Registro	Desembaraço	Dados Complementares (DI)	NF-e	Processo
10/1909085-7	27/10/10	28/10/10	FATURA COMERCIAL: SY20100906-1 OUTROS DOCUMENTOS EXIGIDOS PELA LEGISLAÇÃO: AVERBAÇÃO 1124538, PROCURACAO CONHECIMENTO DE CARGA: JMN-RIO100037 ROMANEIO DE CARGA: S/NR.  NOSSA REFERENCIA: 0490/10 SUA REFERENCIA: 10/002LUC	407	10/002LUC
10/1909086-5	27/10/10	28/10/10	FATURA COMERCIAL: SY20100906 OUTROS DOCUMENTOS EXIGIDOS PELA LEGISLAÇÃO: AVERBAÇÃO 1124530, PROCURACAO CONHECIMENTO DE CARGA: JMN-RIO100036 ROMANEIO DE CARGA: S/NR.  NOSSA REFERENCIA: 0489/10 SUA REFERENCIA: 10/001LUC	410	10/001LUC

Sendo assim, resta evidente que o acerto entre as partes quanto à encomenda dos produtos foi sacramentado em momento anterior ao registro das declarações de importação, visto que constaram em tais documentos, para bem designar e segregar o pedido formulado, um código indicativo específico.

**Efetivados os desembaraços das mercadorias, em lapso temporal mínimo e apenas necessário para o carregamento de mercadorias de difícil manuseio e transporte, os bens foram integralmente transferidos para a empresa ora autuada, figurando nas notas fiscais de remessa dos bens para São Paulo os mesmos códigos numéricos que constaram nos documentos de importação.**

Destarte, todos os elementos coletados apontam de forma inequívoca o fato de que, previamente ao despacho, as mercadorias já tinham um destinatário certo, real beneficiário das importações dos bens de origem estrangeira, oculto pela prática adotada pela empresa BRSALES, que registrou referidas operações de importação como se fossem importações realizadas por conta própria.

### **O Exame das respostas apresentadas pela empresa autuada**

Na exata forma do que foi assinalado em outro tópico, **foram instaurados previamente à ação fiscal em comento, procedimentos fiscais de diligência em face dos destinatários das mercadorias formalmente importadas pela BRSALES**, que figuraram supostamente como adquirentes no mercado interno dos produtos nacionalizados por referida empresa.

Para consecução da atividade fiscal, **foi elaborada longa intimação, exigente da manifestação expressa das empresas acerca da forma como se deu a negociação e a compra dos bens importados.**

Como pode ser facilmente compreendido, a compra e venda de mercadorias envolve a consecução de uma série de etapas, que implicam necessariamente um acerto quanto ao elemento volitivo das partes presentes na materialização do negócio mercantil.

Desta forma, **a pactuação entre comprador e vendedor se inicia, no mais das vezes, com a necessária oferta dos produtos por parte do vendedor e finda com a respectiva entrega dos bens, mediante o pagamento previamente ajustado entre as partes.**

Por outro lado, **referidas etapas por que passa a negociação mercantil, como sói acontecer, são materializadas através de documentos firmados entre as partes**, fundamentais para o estabelecimento exato da natureza e da quantidade do produto, bem como do respectivo e fundamental ajuste quanto ao preço dos bens.

Tendo em vista tais circunstâncias, presentes em qualquer negociação mercantil, **foi elaborado longo Termo de Intimação, regularmente confeccionado e remetido à empresa fiscalizada**, que procurou abranger a devida e pormenorizada informação pela autuada de todas as etapas efetivadas na consecução da suposta aquisição no mercado interno das mercadorias de origem estrangeira importadas pela empresa BRSALES.

Assim, num primeiro giro, em referido Termo, constou um **conjunto de quesitos acerca da forma como foi realizada a oferta dos bens, sendo requisitada informação específica sobre a maneira como a empresa autuada tomou conhecimento dos bens supostamente presentes no estoque da empresa BRSALES.**

[...]

Naturalmente, a resposta fornecida pela empresa deveria ser acompanhada da apresentação de nomes ou documentos que respaldassem o conteúdo da manifestação formulada em resposta aos quesitos elaborados pela fiscalização.

Malgrado a regular requisição da fiscalização, a empresa autuada apresentou resposta lacunar, indicando que a oferta dos bens foi efetivada “ por representante da empresa” fornecedora, denominado Sr. Paulo, unicamente através de contato telefônico.

[...]

Passo seguinte, no indigitado Termo, constou grupo específico atinente à forma como foram realizados os pedidos das mercadorias, novamente constando no Termo um leque de opções comuns , passíveis de serem utilizadas para a confecção da demanda das mercadorias fornecidas pela BRASALES.

Mais uma vez, apesar de regular intimação, a autuada apresentou resposta evasiva, apenas informando que ‘ os pedidos foram feitos por telefone, diretamente com os representantes da empresa BRASALES COM. EXT. LTDA”.

[...]

Por outro lado, nada foi apresentado à fiscalização no que toca a troca mútua de mensagens eletrônicas ou formas similares, demonstrativas da elaboração do acerto entre as partes contratantes no que se refere à natureza e quantidade dos bens e o valor a ser pago pelo envio das mercadorias, malgrado requisição expressa para efetivação de referida conduta.

[...]

Por fim, constaram no referido Termo quesitos específicos sobre a forma como se deu o solvimento das obrigações contraídas pela autuada junto a empresa BRASALES, com a devida especificação, por óbvio, do momento em que os pagamentos foram efetivados como contraprestação da entrega dos bens.

Repetindo estratégia e comportamento comuns na resposta dos outros quesitos, a empresa autuada apenas afirmou que “ os pagamentos foram feitos em espécie no local de entrega, endereço da loja” , ao longo dos meses de novembro e dezembro de 2010.

Desta forma, contrariando frontalmente ao que foi exigido pela fiscalização, não foram apresentados documentos bancários e contábeis que efetivamente atestassem a transferência dos recursos para seu fornecedor, bem como delimitassem de forma cabal no tempo o marco temporal em que tais parcelas foram quitadas, suficientes para delimitar a forma e o momento do solvimento da obrigação contraída junto a BRASALES.

[...]

[grifo nosso]

Analisando as apurações feitas na fiscalização de que trata o processo nº 11762.720054/2014-01, da qual decorreu não só o trabalho fiscal objeto destes autos, como outros cujos recursos voluntários também foram distribuídos à minha relatoria, constato que o conjunto de provas indiciárias aponta a existência de irregularidades nas operações de importação da BRASALES, que vão desde um volume de operações incompatível com a

capacidade operacional demonstrada, passando por sérios problemas na escrituração contábil e na comprovação de suas operações, inclusive quanto à origem de recursos empregados em operações de comércio exterior, o que culminou na representação para fins da declaração de INAPTIDÃO do CNPJ da referida pessoa jurídica.

Ademais, a forma de atuação que a BRASALES diz adotar demonstra-se no mínimo peculiar, para não se dizer pouco crível, já que a venda exatamente dos mesmos itens e das mesmas quantidades de mercadorias importadas por meio de uma DI para um único comprador, se realizada eventualmente, pode ser atribuída à apregoada eficiência comercial, mas quando tornada uma praxe é um indicio de que se trate apenas de importação indireta, ainda mais quando não são apresentadas quaisquer provas dessas negociações com os clientes, porque, alegadamente, ocorrem por telefone ou contato direto.

Todavia, temos que considerar que a infração em discussão nestes autos é a interposição comprovada, a qual exige a prova são só das irregularidades nas operações do importador ostensivo, como também da participação do suposto ocultado e, nesse ponto, apesar do perfil pouco colaborativo demonstrado pela HE NAN ao longo do processo<sup>8</sup>, fato é que os elementos trazidos pela fiscalização para comprovar a participação desta nas importações objeto das DIs n.º 10/1909085-7 e n.º 10/1909086-5 são apenas indícios de uma logística operacional que, no cotidiano aduaneiro, costumeiramente é identificada nos casos de ocultação do real adquirente ou encomendante da mercadoria.

Logo, ainda que a venda da totalidade das mercadorias importadas a único cliente logo após ao desembarço aduaneiro levante a suspeita de que esse cliente não seja apenas um comprador da mercadoria importada e sim encomendante pré-determinado, essa circunstância deve ser tratada pela fiscalização como um ponto de partida para a investigação da suposta irregularidade e não como a prova definitiva da ocorrência desta, ou seja, a comprovação de que a operação declarada não corresponde à efetivamente praticada demanda a juntada de provas adicionais que demonstrem sobretudo a participação do suposto ocultado na operação.

Portanto, havendo a possibilidade de que a operação tenha de fato ocorrido na forma alegada pelas recorrentes, isto é, a BRASALES tenha negociado a venda das mercadorias à HE NAN apenas depois de tê-las adquirido do exterior e antes do registro das declarações de importação, e, por outro lado, inexistindo provas suficientes de que houve uma prévia encomenda ou mesmo uma importação por conta e ordem, não vejo como manter a exigência fiscal em discussão, de modo que voto por afastá-la com fulcro no princípio do *in dubio pro contribuinte* (art. 112, II, do Código Tributário Nacional).

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, por rejeitar as preliminares de prescrição intercorrente e de nulidade do MPF n.º

---

<sup>8</sup> Conforme relatado pela fiscalização no tópico intitulado "O Exame das respostas apresentadas pela empresa autuada" do relatório fiscal, cujos principais trechos foram reproduzidos acima, apesar de intimado a apresentar excertos da contabilidade para comprovar os registros dos pagamentos feitos à BRASALES (vide fls. 75 dos autos), o sujeito passivo não os apresentou. Tampouco o fizera em sua impugnação, preferindo pautar sua defesa exclusivamente na ausência de provas da infração.



07154-2013-00211-0 e, no mérito, por dar provimento ao recurso, para afastar a exigência da multa objeto destes autos.

(documento assinado digitalmente)

**João José Schini Norbiato**