



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11762.720079/2015-88
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-008.622 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de junho de 2021
Recorrente SALA ESTOFADOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

Data do fato gerador: 13/01/2011

OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE. FRAUDE/SIMULAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Deve a Autoridade Fazendária apresentar as provas e indícios de que ocorreu a interposição fraudulenta, sendo seu este ônus, cabendo ao acusado demonstrar que tais alegações são equivocadas, contrapondo-se às provas e indícios trazidos aos autos pela Fiscalização.

Embora não se exija prova direta da infração tributária, o conjunto de indícios precisa ser suficientemente robusto para não deixar dúvidas no julgador.

DANO AO ERÁRIO. DECORRÊNCIA DIRETA DA APLICAÇÃO DE LEI. INOCORRÊNCIA DE PREJUÍZO AO FISCO. SÚMULA CARF Nº 160.

O dano ao Erário nas infrações previstas no art. 23 do Decreto nº 1.455/76 decorre diretamente de previsão legal, sendo desnecessária produção de provas por parte do agente público.

A aplicação da multa substitutiva do perdimento a que se refere o § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976 independe da comprovação de prejuízo ao recolhimento de tributos ou contribuições.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 13/01/2011

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Atendidos os requisitos essenciais do Auto de Infração (art. 10 do Decreto nº 70.235/72), presentes as informações necessárias para garantia do direito de defesa, não há que se falar em nulidade do ato administrativo.

RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. PRINCÍPIOS. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. SÚMULA CARF Nº 2.

A aplicação de princípios constitucionais, em detrimento da aplicação da lei, configura apreciação da própria constitucionalidade da lei, vedada ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Sílvio Rennan do Nascimento Almeida (relator) e Pedro Sousa Bispo que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida – Relator

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luis Cabral, Ariene D'Arc Diniz e Amaral (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pela conselheira Ariene D'Arc Diniz e Amaral.

Relatório

Cuida-se de Processo Administrativo de Auto de Infração, lavrado em 07/10/2015, formalizando a exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro, no valor de R\$164.802,00, com fundamento do art. 23, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/02 combinado com o art. 81, inciso III, da Lei nº 10.833/03.

A fiscalização acerca do objeto do presente processo teve início por meio do Procedimento Fiscal, MPF nº 0715400.2015.00013-1, contra a pessoa jurídica Call Importadora, Exportadora e Distribuidora S/A (Call), Processo nº 10073.720514/2015-70, com Relatório juntado às fls. 30-62.

De acordo com a fiscalização, foi constatado que a citada empresa atuou como interposta em operações de importação, ocultando o real adquirente das mercadorias. Entre as empresas ocultas, a ora recorrente, Sala Estofados LTDA (Sala Estofados).

Segundo consta dos Relatórios de Fiscalização, a prova do ilícito foi obtida com o cruzamento de notas fiscais e Declaração de Importação registrada, ficando evidenciada a transferência da totalidade de mercadorias importadas para poucas pessoas jurídicas, imediatamente após o desembaraço.

Ainda conforme a fiscalização, a real adquirente, Sala Estofados, entrou em contato pessoal com representante da pessoa interposta, Call, em meados de dezembro de 2010,

antes do registro da DI, confirmando o pedido das mercadorias em 21 de janeiro de 2011, data exata da emissão da nota fiscal de BRARON (importadora da DI nº 11/0077329-2) para Call, sendo confirmada a existência de verdadeira importação por encomenda, infringindo a legislação aduaneira.

Em tópico específico da Responsabilidade Tributária (fls. 27-29), pontuou a autoridade fiscal que, de acordo com o disposto no art. 124, I do Código Tributário Nacional, art. 95 do Decreto-Lei nº 37/66 e art. 674, V, do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009), são responsáveis solidários pela infração o importador e o adquirente de mercadoria estrangeiras, neste processo, Sala Estofados LTDA (real adquirente) e Call Importadora, Exportadora e Distribuidora S/A (interposta).

Cientes da autuação, somente o contribuinte Sala Estofados LTDA impugnou o lançamento, alegando, além de outras questões, nulidades e a improcedência da autuação, tendo em vista a inexistência de prova nos autos de que houve encomenda antes da importação ou da chegada da mercadoria em território nacional.

Em julgamento pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, por unanimidade, entendeu o colegiado *a quo* a improcedência da impugnação, conforme ementa abaixo:

“Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 13/01/2011

Dano ao Erário por infração de ocultação do verdadeiro interessado nas importações, mediante o uso de interposta pessoa.

Pena de perdimento das mercadorias, comutada em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.

O objetivo pretendido pelos interessados atentou contra a legislação do comércio exterior por ocultar o real adquirente das mercadorias estrangeiras e consequentemente afastá-lo de toda e qualquer obrigação cível ou penal decorrente do ingresso de tais mercadorias no país.

A atuação da empresa interposta em importação tem regramento próprio, devendo observar os ditames da legislação sob o risco de configuração de prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros.

A aplicação da pena de perdimento não deriva da sonegação de tributos, muito embora tal fato possa se constatar como efeito subsidiário, mas da burla aos controles aduaneiros, já que é o objetivo traçado pela Receita Federal do Brasil possuir controle absoluto sobre o destino de todos os bens importados por empresas nacionais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Inconformada com a decisão de primeira instância, recorreu ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), alegando, em síntese:

- a) Nulidade do Auto de Infração – Cerceamento do direito de defesa e falta dos requisitos do lançamento;

- b) Violação ao Princípio do Devido Processo Legal;
- c) Existência de capacidade financeira da empresa Call;
- d) Inexistência de importação por encomenda;
- e) Inocorrência de dano ao erário – Ausência de prejuízo ao fisco;
- f) Ausência de fraude ou simulação e de interposição de pessoa;
- g) Desobediência aos princípios da Proporcionalidade e Razoabilidade;
- h) Ausência de previsão legal para aplicação da pena de perdimento e consequente multa substitutiva;

Pautado para julgamento pelo CARF em 27 de junho de 2017, entendeu o colegiado a necessidade de realização de diligência para as seguintes providências:

“(i) junte nos autos os comprovantes, AR (Correios) ou o Edital afixado, da intimação do responsável solidário (CALL IMPORTADORA, EXPORTADORA E DISTRIBUIDORA S A, CNPJ 07.709.346/0001-02), em relação a decisão da DRJ, e no caso de inexistir a intimação deles, que seja efetuada a intimação respectiva, com abertura de prazo de 30 (trinta) dias para interposição do recurso voluntário;

(ii) seja anexado cópia (extrato) da DI n.º 11/0077329-2. objeto da presente autuação, bem como fazer nova juntada "impressa" ou arquivo não paginável das planilhas demonstrativas de fls. 63/78, que a meu sentir, por força da digitalização do e-processo, não restou com sua plena visualização e identificação para o perfeito manuseio de seus dados;

(iii) consta dos autos o Relatório de Fiscalização referente o resultado da auditoria na empresa CALL IMPORTADORA (fls. 30/62) e o mesmo faz referência alguns anexos. Assim, solicito a juntado de cópia do referido PAF n.º 10073.720514/2015-70, que foi citado no Relatório Fiscal à fl. 11 deste e-processo, e

(iv) demonstrar/justificar, a razão que, em relação a Nota Fiscal n.º 20 (fl. 93) citada no Termo de Intimação (fl. 79), objeto da autuação, emitida pela empresa CALL IMPORTADORA para a empresa SALA ESTOFADOS no valor total de R\$634.921,00, sendo que o lançamento da multa sobre o valor aduaneiro das mercadorias aplicada foi no valor de R\$164.802,00.

Ao término dos trabalhos, a autoridade fiscal da IRF/BELO HORIZONTE (MG), deverá elaborar o Relatório Conclusivo, devendo manifestar-se sobre todos os fatos apurados na referida diligência.”

Atendidas as solicitações por parte da unidade de origem, com exceção da juntada de “arquivo não paginável”, foi produzido relatório sintético informando que:

“Sobre a primeira questão, informamos que após a devida instrução processual o processo será encaminhado para a SACAT para o atendimento.

Quanto às questões (ii) e (iii), foram juntados aos autos o extrato da DI n.º 11/00773292, bem como cópia do processo n.º 10073.720514/2015-70.

No que concerne à questão (iv). deve ser consignado que a multa prevista no parágrafo 3º do artigo 23 do Decreto-Lei 1.455/76 incide sobre o valor aduaneiro das mercadorias

(R\$164.802,00), que é o valor constante da DI n.º 11/00773292, como pode ser observado pela reprodução, abaixo, do mencionado dispositivo. Já o valor de R\$634.921,00 foi o utilizado na nota fiscal n.º 20 e corresponderia ao repasse final das mercadorias à atuada.”

Cientificada a recorrente, não se manifestou do prazo concedido, sendo o processo devolvido ao CARF para julgamento.

Já sob minha relatoria, em 16 de dezembro de 2019, o processo foi novamente baixado em diligência tendo em vista o não cumprimento total do item “ii” da Resolução anterior (juntada da Planilha demonstrativa de fls. 63/78), bem como para que fosse providenciada a ciência também ao contribuinte “Call Importadora, Exportadora e Distribuidora S/A”, possibilitando a ambos os contribuintes a juntada de manifestação a respeito dos documentos juntados aos autos.

Conforme se extrai das fls. 1.058 e seguintes, foi providenciada a juntada da Planilha demonstrativa da importação realizada em formato PDF, bem como a realização da ciência aos contribuintes “Call Importadora, Exportadora e Distribuidora S/A” e “Sala Estofados LTDA”, que não se manifestaram no prazo concedido.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Relator.

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Como de costume nos acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, especialmente quando do julgamento de processos de “interposição fraudulenta”, antes de adentrar propriamente no julgamento do litígio, faz-se breve explanação sobre o conteúdo normativo, explicando a existência e diferença entre interposição presumida, comprovada e das modalidades de importação, direta ou por terceiros.

Visando eficiência processual, e pela brilhante forma que se expressou o i. Conselheiro Pedro Sousa Bispo, me utilizo de sua introdução acerca do tema¹:

“Por oportuno, faz-se breve exposição sobre as principais características das modalidades de importações envolvidas no caso a fim de se buscar a real identidade das importações em comento.

A "importação por conta própria" é a mais tradicional modalidade de importação. Nesse caso, a empresa importadora atua diretamente, sem intermediários (e simultaneamente) como importadora, realiza as tratativas da compra, fecha o câmbio em nome próprio com recursos próprios, paga os tributos e utiliza a mercadoria ou a vende no mercado interno para diversos compradores. Ou seja, a empresa importadora assume nessa modalidade todos os riscos logísticos da importação.

¹ Acórdão n.º 3402-006.590, de 21 de maio de 2010.

A operação de "importação por conta e ordem de terceiros" é aquela em que uma pessoa jurídica promove (o importador) em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra (adquirente), em razão de contrato previamente firmado para terceirizar as atividades envolvidas na importação. Esta empresa atua como prestadora de serviços, já que a operação é realizada com recursos provenientes da adquirente, que é responsável, inclusive, pelo fechamento do câmbio.

O regramento da importação por conta e ordem foi dado pelos arts. 86 e 87 da IN SRF n.º247/2002 e ADI n.º07/2002, os quais apresentam os seguintes procedimentos e requisitos para a sua caracterização:

- deve ser firmado contrato prévio entre a pessoa jurídica importadora e o adquirente, específico para a importação por conta e ordem;
- não pode haver aquisição da propriedade das mercadorias pela importadora, o que se caracterizaria pela ocorrência de uma das seguintes hipóteses: a) conste como adquirente no contrato de câmbio; b) conste como adquirente na fatura internacional (invoice); c) emita NF de entrada/saída a título de compra ou venda; ou d) contabilize em estoque a entrada saída da mercadoria importada como compra ou venda;
- os registros contábeis e fiscais da importadora devem evidenciar que se trata de mercadoria de propriedade de terceiros;
- a NF de remessa da importadora deve ser emitida pelo mesmo valor constante da NF de entrada, acrescida dos tributos incidentes na importação; e
- deve ser adiantado à importadora todo o numerário necessário para o pagamento dos tributos aduaneiros e das demais despesas.

A "importação por encomenda" é aquela em que a empresa importadora adquire mercadorias com recursos próprios e promove o seu despacho aduaneiro de importação a fim de revendê-las, posteriormente, a uma empresa encomendante previamente determinada, em razão de contrato entre elas, cujo objeto deve compreender, pelo menos, o prazo ou a operação pactuadas (art.2º, § 1º, I, da IN SRF n.º634/06).

Cabe ao importador fazer a negociação com o exportador no exterior, adquirir as mercadorias, providenciar a sua nacionalização e revender ao encomendante. Outra característica importante dessa modalidade é que o importador contratado deve dispor de capacidade econômica para o pagamento da importação. Por sua vez, o encomendante também deve possuir capacidade econômica para adquirir no mercado interno as mercadorias do importador contratado. **Aspecto comum as modalidades de importação é a obrigação do importador informar previamente ao exportador no exterior no sentido de este fazer constar na fatura comercial a indicação do nome do próprio exportador e da empresa que será a real adquirente da mercadoria importada (importação por conta própria ou importação por conta e ordem de terceiros ou importação por encomenda), conforme prevê os incisos I e II do artigo 557 do Decreto n.º 6.759/2009. Quando os envolvidos na importação subvertem essa obrigação, fazendo inserir nas declarações importações informações falsas quanto aos reais adquirentes da mercadoria e a consequente burla aos controles aduaneiros, tal conduta faz surgir a figura delituosa de Dano ao Erário, tipificada pelo art.23, V, do Decreto n.º 1.455/76.**

Como se sabe, a legislação aduaneira, visando o combate á prática de interposição fraudulenta de terceiros, tipificou a conduta de dano ao erário punível com a aplicação da pena de perdimento de mercadorias decorrente da ocultação do real sujeito passivo em operações de importação ou exportação, por meio do artigo 23 do Decreto n. 1.455/76, abaixo transcrito:

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 n.º 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 n.º 10.637, de 30.12.2002)

§2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (Incluído pela Lei n.º 10.637, de 30.12.2002)

§3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972.

Depreende-se, quanto à comprovação, que a legislação transcrita prevê dois tipos de interposição fraudulenta: presumida e comprovada.

A interposição fraudulenta presumida é aquela na qual se identifica que a empresa que está importando não o faz para ela própria, pois não consegue comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação. Destarte, com base em presunção legalmente estabelecida no § 2º do art.23 do Decreto-lei n.º 1.455/1976), configura-se a interposição fraudulenta e aplica-se o perdimento (ou a multa que a substitui).

E do importador o ônus de comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de importação por ele declaradas, mediante documentação hábil e idônea, dentre elas contrato de câmbio, comprovante da liquidação cambial, extrato das movimentações financeiras correspondentes, etc. Assim, para a caracterização da interposição fraudulenta presumida basta que a empresa não consiga comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior.

A presunção legal em questão se caracteriza como relativa, ou *juris tantum*, admitindo prova em contrário. Após o lançamento, o ônus da prova de não ocorrência da interposição presumida recai sobre a empresa, devendo esta trazer ao contencioso administrativo documentação hábil para desconstruir as conclusões da presunção lançada.

Na interposição comprovada, por sua vez, cabe à Fiscalização buscar elementos probatórios no sentido de demonstrar que a empresa fiscalizada está realizando a operação de importação acobertando um terceiro que se constitui no real beneficiário da operação. Quando resta demonstrado a interposição, aplica-se a pena de perdimento (ou a multa que a substitui), com fundamento no inciso V do art.23, do Decreto-lei n.º 1.455/76 e em seu § 3º. O sujeito passivo que deve ser penalizado pela referida multa é o terceiro acobertado, enquanto o acobertante responde como responsável solidário, nos termos do art.95 do Decreto-lei n.º37/66, além da multa por acobertamento prevista no art.33 da Lei n.º 11.488/2007. Para a caracterização da interposição fraudulenta comprovada é necessário que as condutas realizadas pelas

envolvidas se subsumam ao tipo previsto no inciso V do art.23, do Decreto Lei n.º 1.455/76. Os elementos do tipo previsto nesse dispositivo legal são a interposição ou ocultação do real comprador e a fraude ou simulação. Sem a comprovação de ambas elementares, não pode ser caracterizada a interposição fraudulenta.

Ainda nos casos de acusação de interposição fraudulenta comprovada, a fim de caracterizar a conduta ilícita, a fiscalização deve carrear aos autos um conjunto de provas que demonstrem a ocorrência de fraude ou simulação com a intenção de incluir interposta pessoa entre o real adquirente e a Autoridade Aduaneira, sempre com o objetivo da primeira permanecer oculta nas operações de comércio exterior. Portanto, o ônus probatório da ocorrência de fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta, é do Fisco, que deve trazer aos autos um conjunto de elementos probatórios suficientes para atestar a ocorrência da conduta tal qual tipificada em lei.”

Ciente dos conceitos envolvidos na lide, sem delongas, apreciam-se os argumentos levantados pela recorrente.

I. Nulidade do Auto de Infração – Cerceamento do direito de defesa e falta dos requisitos do lançamento:

Traz a recorrente em sua defesa a inexistência de demonstrativo do cálculo da multa, não sabendo de que forma obteve-se o valor de R\$ 164.802,00. Diz que o Relatório Fiscal, “como exemplo” de operação de importação, citou a DI n.º 11/0077329-2, não afirmando categoricamente ter sido ela o objeto da autuação.

Alega ainda que a Declaração de Importação não foi juntada ao processo, não havendo os documentos mínimos que possibilitem iniciar sua defesa, sendo violado o art. 142 do Código Tributário Nacional.

Afirma ainda ter sido intimada a apresentar documentação relativa à Nota Fiscal n.º 20, de venda da empresa Call, mas a nota também não foi juntada ao autos.

Dessa forma, conclui pela nulidade total ante a impossibilidade de convalidação do ato nulo desde o seu nascimento.

Pois bem, como se sabe, uma das hipóteses de nulidade do ato administrativo reside no prejuízo ao exercício do direito de defesa, devendo ser verificada sua efetiva ocorrência de forma preliminar. Afinal, há no processo informações que permitam ao contribuinte ter ciência dos dados de sua autuação? Foram cumpridos os requisitos essenciais ao lançamento previstos no art. 10 do Decreto 70.235/72?

Entendo que sim para as duas perguntas. Apesar da ausência inicial da cópia do extrato da DI, em relação aos dados da atuação questionados pela recorrente, especificamente o objeto da autuação e o cálculo da multa, observa-se à fl. 24: **“Em suma, o universo de interesse do presente procedimento é a Declaração de Importação 110077329-2, conforme tabela do Anexo 2”**.

A autuação é referente à multa equivalente ao valor aduaneiro (100%), totalizando R\$ 164.820,00, exatamente o valor aduaneiro especificado na Declaração de Importação n.º 11/0077329-2, registrada em 13/01/2011.

No Anexo 2, apesar de não ter sido juntado o arquivo em formato “não paginável”, é possível inclusive extrair os dados do extrato da DI objeto da autuação, conforme recortes das fls. 70 e 78 abaixo:

NOME IMPDR	EMP EXPDR	COD ADQUIR	NOME ADQUIR	Informação Complementar	DIA REGIS	DIA DESEMB	NUM DI	NUM ADICAO	
9152972	BRARON TRADIF	07709346/0001-0	CALL IMPORTADREF	AD-00728/1	13/01/11	18/01/11	<u>1100773292</u>	1100773292001	
[...]									
COD NCM	SUBITEM SUBITEM NCM	UNID EST	MEDIDA LOCAL EMBARQUE	QTDE PROD IMP	QTDE COMERC PROD IMP (2 c d)	II a REC IMP (2 c d)	REAL IPI a IMP (2 c d)	REC REAL PIS a REAL IMP	REC COFINS a REC REAL IMP
54075210	TEC.FILAM.POLIÉSTER TEXTUR		Quilograma líquido	1	90703	<u>164.802,00</u>	42.848,47	0,00	3.511,23
			NINGBO						16.172,94

Conforme se observa dos dados acima, na DI nº 110077329-2, consta como importador a empresa BRARON TRADING, sendo o adquirente a CALL, com Valor CIF em Real da importação de R\$ 164.802,00.

Vale dizer que os dados foram destacados em outros momentos nos autos processuais, sendo inclusive a recorrente intimada a prestar informações referentes a tais aquisições, como à fl. 25:

“Como exemplo das operações acima indicadas, analisemos a importação amparada pela DI 11 0077329-2 (Anexo2), na qual a autuada foi a encomendante:

DI 11/0077329-2

Importador: BRARON TRADING IMP. DE VEIC. E MERC. EM GERAL LTDA

Adquirente informado na DI: CALL IMPORTADORA

Data registro: 13.01.2011

Data desembaraço: 18.01.2011

Data emissão nota saída: 24.01.2011

Todas as mercadorias importadas pela DI em questão foram repassadas logo após o desembaraço para a pessoa jurídica SALA ESTOFADOS LTDA.”

Mais ainda, não se pode falar em nulidade quando os requisitos essenciais previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 foram fielmente cumpridos pela autoridade fiscal.

São facilmente identificados nos autos:

1. Qualificação do autuado (fl.2);
2. O local, a data e a hora da lavratura (fl.6);
3. A descrição do fato (fl.5 e no Relatório);
4. A disposição legal infringida e a penalidade cabível (fl. 5);

5. A determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias (fl.7);
6. A assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número da matrícula (fl.4).

Diante do exposto, entendo que não houve cerceamento do direito de defesa da recorrente, tanto que foi possível a elaboração de recurso preciso quanto aos fatos da autuação, inclusive juntando a Nota Fiscal (nº20) de aquisição das mercadorias importadas, não havendo que se falar em nulidade do ato administrativo.

II. Violação ao Princípio do Devido Processo Legal:

Neste tópico, em síntese, afirma não ter o fisco seguido rigorosamente os trâmites processuais determinados na legislação, especificamente, o art. 73 da Lei nº 10.833/2003², que previu a extinção do processo administrativo instaurado para apuração da infração capitulada como dano ao Erário, quando verificada a impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita a pena de perdimento.

Alega que deveria o fiscal, antes da aplicação da multa, constatar a impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita a pena de perdimento, extinguir o processo administrativo instaurado, e só então instaurar novo processo para aplicação da multa.

Conclui sustentando que, não tendo ocorrido o procedimento administrativo instaurado para a apuração da infração capitulada como dano ao Erário nas operações praticadas pela Call e, portanto, não aplicada a pena de perdimento, não poderia ser aplicada a pena substitutiva.

Não procede. Com a publicação da Medida Provisória nº 497, de 2010 foi alterada a previsão da conversão do perdimento em multa prevista no §3º do art. 23 do Decreto nº 1.455/76:

Decreto nº 1.455/76 (multivigente):

§ 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)**

§ 3º As infrações previstas no **caput** serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos

² Lei nº 10.833, 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."

no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972. **(Redação dada pela Medida Provisória nº 497, de 2010)**

§ 3º As infrações previstas no **caput** serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972. **(Redação dada pela Medida Provisória nº 497, de 2010)**

Portanto, fica patente a inexistência da dependência da instauração prévia de processo administrativo de perdimento para, posteriormente, ser realizado novo procedimento de apuração da multa equivalente ao valor aduaneiro.

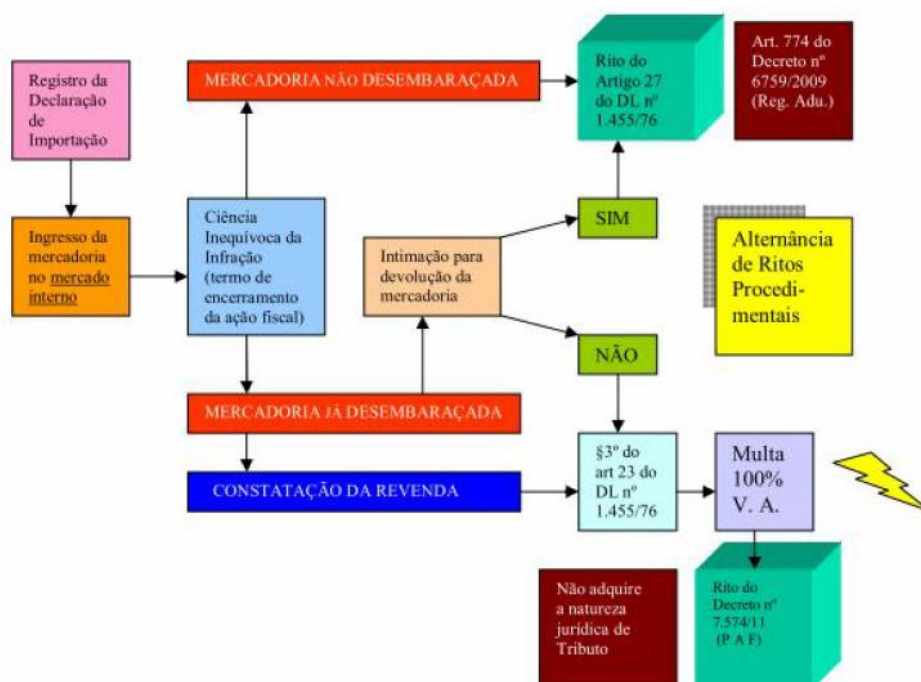
Como se observa, passa a existir uma alternância de procedimentos, podendo ser aplicada a multa, quando previamente constatado o consumo, revenda ou a não localização da mercadoria.

A legislação é clara. “As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro [...] quando a mercadoria:”

- a) Não for localizada;
- b) Ou tiver sido consumida;
- c) Ou **revendida**;

Antes mesmo do lançamento, o fisco já havia constatado a existência da revenda da mercadoria, inclusive, mediante o cruzamento de dados, identificado o número da nota fiscal de venda emitida pelo importador (informado como adquirente), sendo inclusive desnecessária a intimação para informação do local da mercadoria.

Peço licença ao então i. Relator de primeira instância, Jorge Lima Abud, para utilizar-me de quadro elaborado para explicar todo o contexto (fl.489):



Como se destaca do quadro acima, a constatação da revenda direciona a autoridade fiscal para prosseguimento do rito previsto no art. 23, §3º do DL nº 1.455/76, realizando o lançamento da multa equivalente ao valor aduaneiro, não sendo necessária instauração de processo de perdimento, quando já se sabe da impossibilidade de sua aplicação.

Contraria a lei, a eficiência e a própria lógica, imaginar a instauração de um procedimento prévio para se declarar o perdimento de uma mercadoria que já se sabe da impossibilidade de sua apreensão.

É claro que, nos casos em que não for previamente identificada a revenda ou consumo da mercadoria, deverá ser instaurado procedimento para apuração da pena de perdimento e, se no decorrer desse processo, for descoberta a impossibilidade de sua localização, aplicável o disposto no art. 73 da Lei nº 10.833/2003.

Portanto, não procede a afirmação da recorrente quanto à violação ao Princípio do Devido Processo Legal.

III. Ausência de previsão legal para aplicação da pena de perdimento e consequente multa substitutiva:

Em síntese, defende a recorrente da impossibilidade da aplicação da pena de perdimento e da multa equivalente a partir do advento do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, que previu a “multa por cessão de nome”, mais branda, portanto, aplicável a retroatividade benigna, e sem previsão de aplicação cumulativa, colacionando jurisprudência nesse sentido.

Há que se destacar previamente a existência de duas penalidades diversas. Uma, voltada ao sujeito oculto, real adquirente da mercadoria, punido com o perdimento da mercadoria

ou multa equivalente ao valor aduaneiro, nos termos do art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/76. Outra, tipificada no caput do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, punível com a multa de 10% do valor da operação acobertada, voltada para a pessoa interposta, que cedeu seu nome para realização de operação ilegal.

Facilmente se observa a diferença entre as condutas praticadas, inclusive voltadas para diferentes contribuintes, ainda que a pessoa interposta também tenha sido responsabilizada pela multa de 100% do valor aduaneiro.

O tema é pacífico no CARF, inclusive objeto da Súmula CARF nº 155, de observância obrigatória por esse colegiado:

“Súmula CARF nº 155

A multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/07 não se confunde com a pena de perdimento do art. 23, inciso V, do Decreto Lei nº 1.455/76, o que afasta a aplicação da retroatividade benigna definida no art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.”

Como se nota do texto sumulado, não há possibilidade da aplicação da retroatividade benigna no caso em tela para promover a cobrança somente da multa mais branda, por cessão de nome, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007. Isso porque a “Multa por cessão de nome” é aplicada à pessoa interposta, que cedeu seu nome para ocultar um terceiro, este sim o real adquirente ou encomendante da mercadoria importada.

No caso em tela, a multa de 10% do valor da operação realizada, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, foi aplicada à empresa CALL, nos autos do MPF nº 0715400.2015.00013-1, em outro processo administrativo, não havendo que se falar em aplicação desta multa à ora recorrente, SALA ESTOFADOS, encomendante oculto da importação.

Desta forma, não há como reconhecer razão ao argumento da recorrente.

IV. Mérito

A recorrente busca a improcedência do Auto de Infração alegando a existência de capacidade financeira da empresa Call, a inexistência de fraude/simulação ou mesmo da suposta encomenda realizada ao importador.

A priori, necessário esclarecer mais uma vez o contexto em que foi lavrado o Auto de Infração.

Aqui tratamos do lançamento da multa equivalente ao valor aduaneiro da Declaração de Importação nº 11/0077329-2, de R\$ 164.802,00:

“Importador: BRARON TRADING IMP. DE VEIC. E MERC. EM GERAL
LTDA

Adquirente informado na DI: CALL IMPORTADORA

Data registro:13.01.2011

Data desembaraço: 18.01.2011

Data emissão nota saída: 24.01.2011”

Destaca-se que a empresa CALL, alvo do procedimento fiscal nº 0715400.2015.00013-1 (Processo nº 10073.720514/2015-70), teve diversas operações de importação questionadas pela Receita Federal do Brasil.

Conforme se extrai do Relatório de Fiscalização daquele processo (fls. 30 e seguintes), tem-se que, apesar de apresentar DIPJ “zeradas”, a empresa realizou importações no valor de US\$ 2.950.513,00 e, em quatro DIs, registradas no período de outubro de 2010 a novembro de 2011, foram revendidas/repassadas para algumas empresas em datas muito próximas do registro de sua entrada no estabelecimento:

“Foi verificado que a última DIPJ entregue pela citada empresa foi a DIPJ Ex. 2011, sendo que tanto a DIPJ Ex. 2010 quanto a DIPJ Ex. 2011 encontram-se zeradas (Anexo 3 - DIPJ Ex. 2010 e 2011). Não obstante, a fiscalizada realizou diversas operações de importação no período, atingindo um volume total CIF de importações nos anos calêndanos de 2010 e 2011 de US\$2.950.513,00.

Ademais, foi observado ainda pelo SEPEL, na análise do cruzamento das DIs, extraídas do sistema DW, com as Notas Fiscais emitidas pela empresa Call Importadora, Exportadora e Distribuidora S/A, CNPJ 07.709.346/0001-02, que pelo menos 4 DIs registradas no período de outubro de 2010 a novembro de 2011 foram revendidas/repassadas para algumas empresas em datas muito próximas das datas de desembaraço das respectivas importações.

Foi possível verificar que as importações realizadas por meio destas 4 DI's (valor CIF total de R\$ 314.195,00) a partir de outubro de 2010 a novembro de 2011, foram revendidas/repassadas diretamente a 6 empresas (Planilha DI's selecionadas do Anexo 1), em datas muito próximas da data do registro de sua entrada no estabelecimento, apontando fortes indícios de terem sido, tais importações, realizadas numa tentativa de ocultar os reais adquirentes.

Assim, em função das pesquisas elaboradas no âmbito do SEPEL/IRF, foi emitido Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal com o fim de se verificar a possível ocorrência de ocultação de sujeito passivo e interposição fraudulenta.”

Verificando tratar de empresa sediada em uma sala de um prédio comercial no centro do município de Volta Redonda, o Auditor-Fiscal resolveu intimar a empresa Call para prestação de informações, intimando ainda sua filial e seus diretores.

Por fim, mesmo após publicação de edital de ciência, o contribuinte não apresentou qualquer resposta ao Fisco, sendo possível a aplicação da pena de perdimento das mercadorias importadas em virtude da falta de comprovação da origem, disponibilidade e da efetiva transferência dos recursos empregados (interposição presumida).

Porém, para parte das importações realizadas pela Call, o fisco logrou êxito, após cruzamento de dados, em identificar a integral transferência de mercadorias importadas, logo após o desembaraço, a um único ou a pouquíssimos clientes, passando a verificar a possibilidade de comprovação de interposição fraudulenta para as importações abaixo (fls. 59 e seguintes):

“DI 10/1750833-1

Importador: CALL IMPORTADORA

Adquirente informado na DI: CALL IMPORTADORA

Data registro:05.10.2010

Data desembaraco:14.10.2010

Data emissão nota saída: 18.10.2010

Todas as mercadorias importadas pela DI em questão foram repassadas logo depois do desembraco para três pessoas jurídicas (1/3 para cada uma delas): IBECC IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, JIN LONG IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA e W L QUIN PRESENTES EPP

DI 10/1750843-9

Importador: CALL IMPORTADORA

Adquirente informado na DI: CALL IMPORTADORA

Data registro:05.10.2010

Data desembaraco: 19.10.2010

Data emissão nota saída: 19.10.2010

Mais uma vez, todas as mercadorias importadas pela DI em questão foram repassadas no mesmo dia do desembraco para três pessoas jurídicas (1/3 para cada uma delas): IBECC IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, JIN LONG IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA e W L QUIN PRESENTES EPP.

DI 10/1965443-2

Importador: BRARON TRADING IMP DE VEIC. E MERC. EM GERAL LTDA

Adquirente informado na DI: CALL IMPORTADORA

Data registro :05.11.2010

Data desembaraco: 11.11.2010

Data emissão nota saída: 12.11.2010

Todas as mercadorias importadas pela DI em questão foram repassadas no dia seguinte ao desembaraco para três pessoas jurídicas, nos percentuais de 15%, 5% e 80%, respectivamente: ISM COMÉRCIO DE VARIEDADES LTDA, IBECC IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA e L & Q IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.

DI 11/0077329-2

Importador: BRARON TRADING IMP DE VEIC. E MERC. EM GERAL LTDA

Adquirente informado na DI: CALL IMPORTADORA

Data registro:13.01.2011

Data desembaraco: 18.01.2011

Data emissão nota saída: 24.01.2011

Todas as mercadorias importadas pela DI em questão foram repassadas logo após o desembaraço para a pessoa jurídica SALA ESTOFADOS LTDA.”

Em síntese, levantou a fiscalização que:

- CALL não comprovou a origem, disponibilidade e efetiva entrega dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior auditadas;
- CALL tinha estrutura operacional absolutamente precária: uma sala de um prédio comercial no centro do município de Volta Redonda;
- CALL possuía, à época das importações realizadas, apenas um empregado. Situação totalmente incompatível com a quantidade de itens vendidos;
- CALL não possuía capacidade econômica-financeira aparente, porquanto apresentou DIPJ zeradas em 2010 e 2011 (anos das importações investigadas).

Diante dessas informações, iniciou-se o Procedimento Fiscal nº 0715400-2015-00047-6, **objeto deste processo**, sendo intimada a ora recorrente, SALA ESTOFADOS, para prestar informações relativas às operações de comércio exterior com a empresa CALL (Termos de Intimação às fls. 79 e 150).

Em sua primeira resposta, afirmou a recorrente que conheceu os produtos adquiridos da CALL por meio do representante da fornecedora, Sr. Peterson Ribeiro Araújo, e que realizou os pedidos através de e-mail em 21 de janeiro de 2011.

Questionada posteriormente sobre o primeiro contato com o representante da empresa, respondeu que, no mercado de fornecedores de tecidos, em meados de dezembro de 2010, portanto, antes do registro da Declaração de Importação.

A recorrente trouxe ainda aos autos as Notas Fiscais da aquisição de mercadorias realizada da empresa Call, bem como comprovantes do pagamento parcelado e posterior ao recebimento das mercadorias.

Explicado o contexto, analisam-se os argumentos da recorrente.

De início, sobre a afirmação de capacidade financeira da empresa Call, sustenta a recorrente que o Fisco presumiu que a operação foi por encomenda sob a falsa premissa de que a CALL não tinha capacidade financeira para importar, visto que não comprovou a origem, disponibilidade e efetiva entrega dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior.

Ainda, que o fato da empresa CALL ter pago o exportador antecipadamente e ter recebido do seu comprador no mercado interno em 10 parcelas comprova que ela tinha capacidade financeira e não utilizou dos recursos da recorrente para liquidar as obrigações que contraiu, comprovando que a CALL assumiu o risco do negócio.

Neste ponto, percebe-se equívoco por parte do contribuinte. De fato, não se questiona neste processo a existência de pagamento antecipado por parte da SALA ESTOFADOS visando arcar com os custos da importação, motivo este pelo qual o Relatório de

Fiscalização apontou a existência de importação “por encomenda” e não por “conta e ordem de terceiro”.

Como se sabe, por meio da Lei nº 11.281/2006, a legislação passou a distinguir as operações realizadas em interesse de terceiros em razão dos recursos utilizados, sendo a importação “por conta e ordem de terceiro” aquela realizada com recursos do adquirente e a **“por encomenda”, a importação realizada com recursos da própria importadora.**

Portanto, a utilização (ou não) de recursos próprios da empresa CALL não é argumento relevante para refutar a ocorrência de interposição fraudulenta. Na verdade, o que se deve provar, ou afastar, é a existência de fraude/simulação em virtude da realização prévia de encomenda por parte da SALA ESTOFADOS.

O cerne do litígio deste processo: a importação foi realizada por encomenda da SALA ESTOFADOS?

A princípio, a autuação não se fundamenta em prova direta da existência da encomenda prévia por parte da recorrente, como um contrato, e-mail ou mesmo repasse de recursos antes da realização do registro da Declaração de Importação.

Entretanto, observamos que os autos processuais estão impregnados de provas indiretas, ou seja, indícios que conduzem ao julgador à existência de fraude/simulação na importação realizada, ocultando desde o início o seu real adquirente, a empresa SALA ESTOFADOS LTDA.

Antes de partir ao conteúdo probatório, faz-se mister citar trechos do Acórdão nº 2301-005.119, de relatoria do Conselheiro Fábio Piovesan Bozza, que fez preciso estudo da força probante dos indícios:

ASSUNTO: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

SIMULAÇÃO. PROVA INDIRETA. FORÇA PROBANTE DOS INDÍCIOS.

A simulação retrata um vício social do negócio jurídico. De maneira intencional, as partes orquestram uma ilusão negocial com a finalidade de induzir terceiros a erro.

A prova direta representa, de forma imediata, a ocorrência do fato com implicações jurídicas. Já a prova indireta baseia-se na existência de outros fatos secundários (indícios) que, por indução lógica, levam à conclusão sobre a ocorrência ou não do fato principal de relevância jurídica. E para que ocorra a referida indução lógica, o quadro de indícios deve ser preciso, grave e harmônico entre si.

[...]

"A simulação retrata um vício social do negócio jurídico, e não um vício de consentimento (as partes sabem muito bem o que querem e assim agem). De maneira intencional, as partes orquestram uma ilusão negocial com a finalidade de induzir terceiros a erro. O negócio simulado, desse modo, apenas aparenta preencher os requisitos de validade do negócio jurídico, quando, na verdade, não preenche, uma vez que as partes neutralizam os efeitos típicos do ato.

O negócio simulado apresenta uma incompatibilidade consciente e intencional entre a causa abstrata e a causa concreta. Em outras palavras, há uma dissonância grave entre a função típica do negócio selecionado e o fim concreto almejado pelas partes. É o caso de uma compra e venda publicamente declarada em que as partes intencionalmente apenas encenam o pagamento do preço.

A prova da simulação consiste em demonstrar que o negócio jurídico em discussão é mera aparência ou dissimula uma relação jurídica de natureza diversa. Para tanto, é necessário provar uma situação fática existente, só que divergente da realidade da declaração, do negócio ou do sujeito dissimulado.

O ideal é demonstrar a existência do acordo simulatório (causa simulandi) a fim de descortinar a cooperação entre os simuladores para a realização da maliciosa preordenação de uma aparência diversa da realidade. Tal tarefa, no entanto, não se apresenta de fácil execução, já que raras vezes essa prova será direta e estará consubstanciada num documento em que aflore claramente a intenção dos simuladores de enganar terceiros por meio de um negócio aparente.

Por esse motivo, a simulação costuma ser provada pelo comportamento concludente das partes (ou seja, a atitude do agente que permite concluir acerca da respectiva intenção e dos efeitos jurídicos perseguidos). E isso geralmente acontece mediante a reunião de indícios.

A produção de prova indireta deve ser baseada na existência de outros fatos (indícios) que, por indução lógica, levam à conclusão sobre a ocorrência do fato principal. A natureza da prova indireta, entretanto, sujeita-se a diferentes graus de crença. **Por isso, o quadro de indícios deve ser preciso, grave e harmônico,** isto é:

(a) preciso: o fato controvertido deve ter ligação direta com o fato conhecido, podendo dele extrair consequências claras e efetivamente possíveis, a ponto de rechaçar outras possíveis soluções;

(b) grave: resultante de uma forte probabilidade e capacidade de induzir à persuasão; e

(c) harmônico: com os indícios concordantes entre si e não contraditórios, os quais convergem para a mesma solução, de modo a aumentar o grau de confirmação lógica sobre uma dada ilação"

(grifou-se)

Adotando os conceitos acima expostos, ciente que o conjunto probatório deve ser preciso, grave e harmônico, entendo que os indícios existentes nos autos processuais convergem para o convencimento da efetiva importação por encomenda.

As (i) respostas das intimações, afirmando ter conhecido o representante da empresa Call em meados de dezembro, com registro das importações realizadas no mês seguinte, (ii) a aquisição **integral** das mercadorias importadas em data muito próxima à importação, (iii) a ausência inclusive de imóvel da Call para expor suas mercadorias, já que sediada em uma sala de prédio comercial, e a própria (iv) incapacidade operacional em assumir o risco do negócio (apenas um funcionário registrado), com importações de grandes valores, não permitem conclusão diferente, houve efetiva importação por encomenda.

Admitir que uma empresa, sediada em uma sala comercial, assume o risco da importação de milhões de reais em bolsas, guarda-chuvas e outros produtos e logo após passa a

divulgar e vender as mercadorias, sem estabelecimento comercial ou depósito próprio, não parece lógico e não faz sentido algum.

Todos os indícios se harmonizam para a existência de um encomendante predeterminado, decidir em outro sentido é decidir contra as provas constantes do processo.

Os argumentos manifestados pela recorrente nos autos não são capazes de afastar o forte conjunto probatório colacionado pela fiscalização, veja-se:

- a) Quanto a comprovação da realização dos pagamentos em parcelas e posterior ao recebimento das mercadorias, como já se viu, afastam apenas a existência da modalidade de “importação por conta e ordem”, não sendo prova relevante para afastar a existência de “importação por encomenda”;
- b) A ordem de Compra datada de 27/01/2011 e o e-mail com o Pedido de 21/01/2011 (oito dias após o registro da DI) não constituem indício capaz de afastar o conjunto probatório colhido pela fiscalização da existência de encomenda prévia, especialmente por se tratar da aquisição de mais de R\$ 600 mil reais em mercadorias, com destaque para o detalhe que o e-mail juntado pelo contribuinte, do dia 21/01/2011, é precedido pelo termo “Re:”, o que indica a possibilidade de não ser esse o primeiro e-mail da cadeia (seria a resposta a qual e-mail? Não consta nos autos):

De: **PETERSON RIBEIRO ARAUJO** <peti.petersonaraujo@ig.com.br>
Data: 21 de janeiro de 2011 17:15
Assunto: **Re: PEDIDO SALA ESTOFADOS**
Para: Alexandre Lattari <alex.lattari@globo.com>

- c) A recorrente faz crer em seu recurso ser a resposta à intimação onde afirmou ter conhecido o representante da Call em meados de dezembro a única prova do fisco para comprovação da encomenda. De fato, devo concordar que a resposta não serve de prova exclusiva para a existência de encomenda, entretanto, se junta aos demais indícios para dar robustez ao conjunto probatório;
- d) Alega ainda não haver prova da aquisição integral do conteúdo da Declaração de Importação objeto do Auto de Infração e, ainda que houvesse, isso não faria prova da importação por encomenda. Neste ponto, entendo que a compra de toda a mercadoria relativa a uma DI constitui grave indício da realização de importação por encomenda, fugindo completamente aos padrões seguidos por empresas que importam para revenda e assumem o risco do negócio. Ainda, apesar de juntada somente em diligência, o que não impede o uso de suas informações, dado que o Princípio da Verdade Material não socorre somente o contribuinte, o extrato da DI nº 11/0077329-2 comprova que a mesma quantidade importada foi revendida para a SALA ESTOFADOS na Nota Fiscal nº 20;
- e) Por fim, afirma ter adquirido de outras empresas mercadorias idênticas, mas não faz prova disso e que, a existência de apenas um empregado não

comprova que a CALL não tenha capacidade de venda das mercadorias. Este ponto merece destaque. Como dito desde o princípio, as conclusões são baseadas em provas indiretas, ou seja, em um conjunto indiciário. Porém, afirmar que uma empresa com apenas um funcionário registrado, ainda que contando com representante comercial, é capaz de negociar vendas de milhões em questão de dias contraria até mesmo o bom senso popular. Com esta receita milagrosa de eficiência, estariam em risco todos os demais concorrentes, que normalmente contratam dezenas (ou até centenas) de trabalhadores para tal feito.

Enfim, o conjunto probatório é consistente, não havendo possibilidade de conclusão em sentido diverso. Poderia a fiscalização ter se aprofundado ainda mais na busca de comprovação? Entendo que sim. Era necessário? Não. O conjunto probatório colhido é suficiente para comprovar a existência de encomendante predeterminado, portanto, a ocorrência de fraude/simulação mediante a ocultação do real adquirente (encomendante).

Por fim, merece destaque a discussão sobre quem assumiu o “risco do negócio”.

Como bem explicado em decisão de primeira instância, a “tomada de risco” é determinante para se configurar a existência ou não de importação por terceiros, em especial na modalidade por encomenda (fl. 514):

“Se na modalidade de "importação por conta e ordem de terceiros" a regra de ouro é entender a gênese do recurso e sua consequência no financiamento da operação de importação, na modalidade de "importação por encomenda" a regra de ouro é identificar se o importador correu risco quanto à revenda do produto importado no mercado interno.

Há que se comente um detalhe de suma importância: A bem dizer, o critério tomada de risco também pode e deve ser usado para caracterizar a modalidade de "importação por conta e ordem de terceiros", pois se entende que a tomada de risco de revenda das mercadorias importadas no mercado interno é uma característica essencial da importação direta.

Isso porque:

- > na Importação por "conta e ordem" no momento da nacionalização - registro da Declaração de Importação - já existe no mercado interno comprador certo (ADQUIRENTE); e
- > na Importação por "encomenda" no momento da nacionalização - registro da Declaração de Importação - já existe no mercado interno comprador certo (ENCOMENDANTE).”

A recorrente, ao tratar do tema, aduz que o fato da empresa CALL ter pago ao exportador à vista ou antecipadamente e ter recebido do seu comprador no mercado interno em dez parcelas é prova irrefutável que assumiu o risco do negócio, vez que “o importador que paga antecipadamente por uma mercadoria [...] revende a mercadoria em 10 parcelas, assumindo os riscos de uma inadimplência, é claro que assumiu o risco do negócio.”

Não é esse o risco ao qual se refere a decisão de primeira instância ou o acórdão precedente do CARF³ citado pela recorrente (apesar de utilizar trechos do voto vencido).

O risco assumido que diferencia a existência de importação direta ou por terceiros, é o da própria venda da mercadoria, já que, nas importações “por encomenda” ou “por conta e ordem” já existe um adquirente predeterminado que realizará a aquisição das mercadorias importadas.

No caso em tela, o conjunto indiciário faz crer que a CALL não assumiu o risco empresarial, visto que importava as mercadorias já com um adquirente previamente acertado, a SALA ESTOFADOS, esta sim assumiria os riscos da revenda dos produtos no mercado interno, sujeita às incertezas comerciais que a levariam ao sucesso ou fracasso em sua atividade social.

Resta julgar os argumentos de “inocorrência de dano ao Erário” e a desobediência aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade.

IV.1. Inocorrência de dano ao erário – Ausência de prejuízo ao fisco:

Alega a recorrente a imprescindibilidade de comprovação do dano ao Erário para que se possa aplicar a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas.

Apesar de trazer grande discussão jurídica sobre o tema, a bem da verdade, não há o que discutir. A lei é clara e traz previsão específica:

“Decreto n.º 1.455.76:

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.”

Como se observa, o dano ao Erário decorre de própria previsão legal, não cabendo ao agente público buscar provas para comprová-lo.

A recorrente discorre ainda sobre a ausência de prejuízo ao recolhimento de tributos, como do IPI, visto que o contribuinte, mesmo não constando como adquirente na Declaração de Importação, já é contribuinte do imposto por realizar operação de industrialização.

Novamente, apesar de reconhecer o valor jurídico da discussão levantada pela recorrente, não pode este Conselho adotar posição diversa, visto que as decisões são vinculadas às Súmulas. Neste caso, a Súmula CARF n.º 160 previu que a aplicação da multa substitutiva do perdimento independe da comprovação de prejuízo ao recolhimento de tributos ou contribuições, conforme segue:

“Súmula CARF n.º 160

³ Acórdão n.º 3301-002.636, Relatoria do Conselheiro Sidney Eduardo Stahl. Voto vencedor Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

A aplicação da multa substitutiva do perdimento a que se refere o § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976 independe da comprovação de prejuízo ao recolhimento de tributos ou contribuições.”

IV.2. Princípio da Razoabilidade e Proporcionalidade:

Por fim, a recorrente traz para julgamento matéria doutrinária e jurisprudencial referente à proporcionalidade e razoabilidade da pena imposta.

Mais uma vez, é reconhecido o valor jurídico da discussão, entretanto, não cabe a este tribunal administrativo.

Na existência de lei, encontra-se o agente público vinculado a ela, inclusive no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, não sendo possível ao colegiado deixar de aplicar a lei em virtude de princípios constitucionais.

Atuar em tal sentido seria realizar inclusive o controle de constitucionalidade de forma incidental, reservado no Estado brasileiro somente ao poder judiciário.

Dessa forma, resta aplicável o texto direto da Súmula CARF nº 2:

“Súmula CARF nº 2

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

Por todo o exposto, VOTO no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida

Voto Vencedor

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Redator designado.

Com as vênias de estilo, em que pese o, como de costume, muito bem fundamentado voto do Conselheiro Relator Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, ousou dele discordar quanto à decisão de negar provimento ao Recurso Voluntário. Explico.

Vejamos os termos do voto do ilustre Relator:

A priori, necessário esclarecer mais uma vez o contexto em que foi lavrado o Auto de Infração.

Aqui tratamos do lançamento da multa equivalente ao valor aduaneiro da Declaração de Importação nº 11/0077329-2, de R\$ 164.802,00:

(...)

Destaca-se que a empresa CALL, alvo do procedimento fiscal nº 0715400.2015.00013-1 (Processo nº 10073.720514/2015-70), teve diversas operações de importação questionadas pela Receita Federal do Brasil.

Conforme se extrai do Relatório de Fiscalização daquele processo (fls. 30 e seguintes), tem-se que, apesar de apresentar DIPJ “zeradas”, a empresa realizou importações no valor de US\$ 2.950.513,00 e, em quatro DIs, registradas no período de outubro de 2010 a novembro de 2011, foram revendidas/repassadas para algumas empresas em datas muito próximas do registro de sua entrada no estabelecimento:

(...)

Verificando tratar de empresa sediada em uma sala de um prédio comercial no centro do município de Volta Redonda, o Auditor-Fiscal resolveu intimar a empresa Call para prestação de informações, intimando ainda sua filial e seus diretores.

Por fim, mesmo após publicação de edital de ciência, o contribuinte não apresentou qualquer resposta ao Fisco, sendo possível a aplicação da pena de perdimento das mercadorias importadas em virtude da falta de comprovação da origem, disponibilidade e da efetiva transferência dos recursos empregados (interposição presumida).

Porém, para parte das importações realizadas pela Call, o fisco logrou êxito, após cruzamento de dados, em identificar a integral transferência de mercadorias importadas, logo após o desembaraço, a um único ou a pouquíssimos clientes, passando a verificar a possibilidade de comprovação de interposição fraudulenta para as importações abaixo (fls. 59 e seguintes):

(...)

Em síntese, levantou a fiscalização que:

- CALL não comprovou a origem, disponibilidade e efetiva entrega dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior auditadas;
- CALL tinha estrutura operacional absolutamente precária: uma sala de um prédio comercial no centro do município de Volta Redonda;
- CALL possuía, à época das importações realizadas, apenas um empregado. Situação totalmente incompatível com a quantidade de itens vendidos;
- CALL não possuía capacidade econômica-financeira aparente, porquanto apresentou DIPJ zeradas em 2010 e 2011 (anos das importações investigadas).

Diante dessas informações, iniciou-se o Procedimento Fiscal nº 0715400-2015-00047-6, objeto deste processo, sendo intimada a ora recorrente, SALA ESTOFADOS, para prestar informações relativas às operações de comércio exterior com a empresa CALL (Termos de Intimação às fls. 79 e 150).

Em sua primeira resposta, afirmou a recorrente que conheceu os produtos adquiridos da CALL por meio do representante da fornecedora, Sr. Peterson Ribeiro Araújo, e que realizou os pedidos através de e-mail em 21 de janeiro de 2011.

Questionada posteriormente sobre o primeiro contato com o representante da empresa, respondeu que, no mercado de fornecedores de tecidos, em meados de dezembro de 2010, portanto, antes do registro da Declaração de Importação.

A recorrente trouxe ainda aos autos as notas fiscais da aquisição de mercadorias realizada da empresa Call, bem como comprovantes do pagamento parcelado e posterior ao recebimento das mercadorias.

Explicado o contexto, analisam-se os argumentos da recorrente.

De início, sobre a afirmação de capacidade financeira da empresa Call, sustenta a recorrente que o Fisco presumiu que a operação foi por encomenda sob a falsa premissa de que a CALL não tinha capacidade financeira para importar, visto que não comprovou a origem, disponibilidade e efetiva entrega dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior.

Ainda, que o fato da empresa CALL ter pago o exportador antecipadamente e ter recebido do seu comprador no mercado interno em 10 parcelas comprova que ela tinha capacidade financeira e não utilizou dos recursos da recorrente para liquidar as obrigações que contraiu, comprovando que a CALL assumiu o risco do negócio.

Neste ponto, percebe-se equívoco por parte do contribuinte. De fato, não se questiona neste processo a existência de pagamento antecipado por parte da SALA ESTOFADOS visando arcar com os custos da importação, motivo este pelo qual o Relatório de Fiscalização apontou a existência de importação “por encomenda” e não por “conta e ordem de terceiro”.

Como se sabe, por meio da Lei nº 11.281/2006, a legislação passou a distinguir as operações realizadas em interesse de terceiros em razão dos recursos utilizados, sendo a importação “por conta e ordem de terceiro” aquela realizada com recursos do adquirente e a “por encomenda”, a importação realizada com recursos da própria importadora.

Portanto, a utilização (ou não) de recursos próprios da empresa CALL não é argumento relevante para refutar a ocorrência de interposição fraudulenta. Na verdade, o que se deve provar, ou afastar, é a existência de fraude/simulação em virtude da realização prévia de encomenda por parte da SALA ESTOFADOS.

O cerne do litígio deste processo: a importação foi realizada por encomenda da SALA ESTOFADOS?

A princípio, a atuação não se fundamenta em prova direta da existência da encomenda prévia por parte da recorrente, como um contrato, e-mail ou mesmo repasse de recursos antes da realização do registro da Declaração de Importação.

Entretanto, observamos que os autos processuais estão impregnados de provas indiretas, ou seja, indícios que conduzem ao julgador à existência de fraude/simulação na importação realizada, ocultando desde o início o seu real adquirente, a empresa SALA ESTOFADOS LTDA.

Antes de partir ao conteúdo probatório, faz-se mister citar trechos do Acórdão nº 2301-005.119, de relatoria do Conselheiro Fábio Piovesan Bozza, que fez preciso estudo da força probante dos indícios:

(...)

As (i) respostas das intimações, afirmando ter conhecido o representante da empresa Call em meados de dezembro, com registro das importações realizadas no mês seguinte, (ii) a aquisição integral das mercadorias importadas em data muito próxima à importação, (iii) a ausência inclusive de imóvel da Call para expor suas mercadorias, já que sediada em uma sala de prédio comercial, e a própria (iv) incapacidade operacional em assumir o risco do negócio (apenas um funcionário registrado), com importações de grandes valores, não permitem conclusão diferente, houve efetiva importação por encomenda.

Admitir que uma empresa, sediada em uma sala comercial, assume o risco da importação de milhões de reais em bolsas, guarda-chuvas e outros produtos e logo após passa a divulgar e vender as mercadorias, sem estabelecimento comercial ou depósito próprio, não parece lógico e não faz sentido algum.

Todos os indícios se harmonizam para a existência de um encomendante predeterminado, decidir em outro sentido é decidir contra as provas constantes do processo.

Os argumentos manifestados pela recorrente nos autos não são capazes de afastar o forte conjunto probatório colacionado pela fiscalização, veja-se:

a) Quanto à comprovação da realização dos pagamentos em parcelas e posterior ao recebimento das mercadorias, como já se viu, afastam apenas a existência da modalidade de “importação por conta e ordem”, não sendo prova relevante para afastar a existência de “importação por encomenda”;

b) A ordem de Compra datada de 27/01/2011 e o e-mail com o Pedido de 21/01/2011 (oito dias após o registro da DI) não constituem indício capaz de afastar o conjunto probatório colhido pela fiscalização da existência de encomenda prévia, especialmente por se tratar da aquisição de mais de R\$600 mil reais em mercadorias, com destaque para o detalhe que o e-mail juntado pelo contribuinte, do dia 21/01/2011, é precedido pelo termo “Re:”, o que indica a possibilidade de não ser esse o primeiro e-mail da cadeia (seria a resposta a qual e-mail? Não consta nos autos):

De: **PETERSON RIBEIRO ARAUJO** <peti.petersonaraujo@ig.com.br>
Data: 21 de janeiro de 2011 17:15
Assunto: **Re: PEDIDO SALA ESTOFADOS**
Para: Alexandre Lattari <alex.lattari@globo.com>

c) A recorrente faz crer em seu recurso ser a resposta à intimação onde afirmou ter conhecido o representante da Call em meados de dezembro a única prova do fisco para comprovação da encomenda. De fato, devo concordar que a resposta não serve de prova exclusiva para a existência de encomenda, entretanto, se junta aos demais indícios para dar robustez ao conjunto probatório;

d) Alega ainda não haver prova da aquisição integral do conteúdo da Declaração de Importação objeto do Auto de Infração e, ainda que houvesse, isso não faria prova da importação por encomenda. Neste ponto, entendo que a compra de toda a mercadoria relativa a uma DI constitui grave indício da realização de importação por encomenda, fugindo completamente aos padrões seguidos por empresas que importam para revenda e assumem o risco do negócio. Ainda, apesar de juntada somente em diligência, o que não impede o uso de suas informações, dado que o Princípio da Verdade Material não socorre somente o contribuinte, o extrato da DI nº 11/0077329-2 comprova que a mesma quantidade importada foi revendida para a SALA ESTOFADOS na Nota Fiscal nº 20;

e) Por fim, afirma ter adquirido de outras empresas mercadorias idênticas, mas não faz prova disso e que, a existência de apenas um empregado não comprova que a CALL não tenha capacidade de venda das mercadorias. Este ponto merece destaque. Como dito desde o princípio, as conclusões são baseadas em provas indiretas, ou seja, em um conjunto indiciário. Porém, afirmar que uma empresa com apenas um funcionário registrado, ainda que contando com representante comercial, é capaz de negociar vendas de milhões em questão de dias contraria até mesmo o bom senso popular. Com esta receita milagrosa de eficiência, estariam em risco todos os demais concorrentes, que normalmente contratam dezenas (ou até centenas) de trabalhadores para tal feito.

Enfim, o conjunto probatório é consistente, não havendo possibilidade de conclusão em sentido diverso. **Poderia a fiscalização ter se aprofundado ainda mais na busca de comprovação? Entendo que sim. Era necessário? Não. O conjunto probatório colhido é suficiente para comprovar a existência de encomendante predeterminado, portanto, a ocorrência de fraude/simulação mediante a ocultação do real adquirente (encomendante).**

Por fim, merece destaque a discussão sobre quem assumiu o “risco do negócio”.

Como bem explicado em decisão de primeira instância, a “tomada de risco” é determinante para se configurar a existência ou não de importação por terceiros, em especial na modalidade por encomenda (fl. 514):

(...)

A recorrente, ao tratar do tema, aduz que o fato da empresa CALL ter pago ao exportador à vista ou antecipadamente e ter recebido do seu comprador no mercado interno em dez parcelas é prova irrefutável que assumiu o risco do negócio, vez que “o importador que paga antecipadamente por uma mercadoria [...] revende a mercadoria em 10 parcelas, assumindo os riscos de uma inadimplência, é claro que assumiu o risco do negócio.”

Não é esse o risco ao qual se refere a decisão de primeira instância ou o acórdão precedente do CARF citado pela recorrente (apesar de utilizar trechos do voto vencido).

O risco assumido que diferencia a existência de importação direta ou por terceiros, é o da própria venda da mercadoria, já que, nas importações “por encomenda” ou “por conta e ordem” já existe um adquirente predeterminado que realizará a aquisição das mercadorias importadas.

No caso em tela, o conjunto indiciário faz crer que a CALL não assumiu o risco empresarial, visto que importava as mercadorias já com um adquirente previamente acertado, a SALA ESTOFADOS, esta sim assumiria os riscos da revenda dos produtos no mercado interno, sujeita às incertezas comerciais que a levariam ao sucesso ou fracasso em sua atividade social.

Analisando os indícios da prática infracional, conforme narra o Relator, verifico que as condutas descritas parecem confirmar, a princípio, ao menos em uma análise superficial, a prática de conduta fraudulenta por parte da empresa CALL, apesar dos esforços do Recorrente para demonstrar que a referida empresa atua regularmente e que possui capacidade financeira e operacional para atuar no ramo de comércio exterior.

Contudo, o mesmo não pode ser dito da Recorrente, SALA ESTOFADOS. Com efeito, o fato de uma empresa ter estabelecido relações comerciais com a empresa CALL não significa, automaticamente, que esteja envolvida em um conluio com vistas à “ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros”.

Cabe à Fazenda Nacional, após comprovar que determinada empresa atua como interposta pessoa no comércio exterior (importador ostensivo), ocultando os verdadeiros importadores/exportadores, comprovar também a participação dolosa de cada um dos “suspeitos” de estarem sendo ocultados (importador oculto). E o fato de conseguir tal comprovação em relação a determinado número de supostos “ocultados”, não significa a comprovação de todos os outros, devendo ser levadas em conta todas as peculiaridades de cada uma das operações.

No presente caso, o Recorrente realizou uma única operação com a empresa CALL, materializada através da Declaração de Importação (DI) nº 11/0077329-2, e em valor relativamente inexpressivo (R\$164.802,00), em comparação com os demais casos fiscalizados. Basta verificar que, conforme consta do voto, o montante de importações da CALL alcançou o valor de US\$2.950.513,00:

Foi verificado que a última DIPJ entregue pela citada empresa foi a DIPJ Ex. 2011, sendo que tanto a DIPJ Ex. 2010 quanto a DIPJ Ex. 2011 encontram-se zeradas (Anexo 3 - DIPJ Ex. 2010 e 2011). Não obstante, a fiscalizada realizou diversas operações de importação no período, atingindo um volume total CIF de importações nos anos calêndanos de 2010 e 2011 de US\$2.950.513,00.

Por outro lado, o Recorrente demonstrou que realiza a compra de tecidos não apenas com a CALL, mas com outros fornecedores nacionais, conforme notas fiscais e extratos bancários às fls. 396/421. Demonstrou, igualmente, que não buscou “quebrar a cadeia do IPI”, uma vez que deu saída à sua produção com destaque do referido imposto, conforme notas fiscais às fls. 422/443.

Embora não seja necessário demonstrar qualquer prejuízo efetivo aos cofres públicos, por meio de redução indevida de tributos (sonegação), pois a ocultação do real importador já é considerado como “dano ao Erário”, nos termos da Súmula CARF nº 160, a indicação de que a operação realizada propiciou ao importador oculto vantagem econômica por meio fraudulento é um indício forte de que existia a prática de interposição fraudulenta.

Além disso, em resposta à diligência solicitada pelo CARF, a Autoridade Fiscal forneceu a seguinte informação, às fls. 1027/1028:

Trata-se da diligência nº 3402001.022, solicitada pela 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária do CARF para que sejam atendidas as seguintes questões:

(...)

(iv) demonstrar/justificar, a razão que, em relação a Nota Fiscal nº 20 (fl. 93) citada no Termo de Intimação (fl. 79), objeto da autuação, emitida pela empresa CALL IMPORTADORA para a empresa SALA ESTOFADOS no valor total de R\$ 634.921,00, sendo que o lançamento da multa sobre o valor aduaneiro das mercadorias aplicada foi no valor de R\$ 164.802,00.

(...)

No que concerne à questão (iv), deve ser consignado que a multa prevista no parágrafo 3º do artigo 23 do Decreto-Lei 1.455/76 incide sobre o valor aduaneiro das mercadorias (R\$ 164.802,00), que é o valor constante da DI nº 11/00773292, como pode ser observado pela reprodução, abaixo, do mencionado dispositivo. Já o valor de R\$ 634.921,00 foi o utilizado na nota fiscal nº 20 e corresponderia ao repasse final das mercadorias à autuada.

Portanto, observa-se que a operação possui uma regularidade comercial, pois foi realizada com o objetivo de lucro, tendo a CALL um custo aproximado de R\$164.802,00 para a venda das mercadorias pelo valor de R\$634.921,00, estando dentro dos padrões normais de mercado, ao contrário de inúmeros casos de interposição fraudulenta mediante simulação em que as vendas são meramente fictícias ou realizadas com um lucro mínimo.

Observe-se, também, que a Recorrente demonstrou o pagamento dos respectivos valores, afastando a tese de mera simulação de compra e venda, conforme resposta à intimação feita pela Receita Federal, anexada aos autos às fls. 920/924.

Da mesma forma, uma ordem de compra efetuada 8 dias após o registro da DI, a meu ver, **por si só, não faz prova** de que a mercadoria foi importada com encomendante pré-determinado, justamente o contrário do que pretende fazer crer a Fazenda Nacional. A proximidade de datas que é observada em negociações simuladas usualmente é muito menor, em geral 1 ou 2 dias.

Não é razoável exigir das empresas importadoras que precisem aguardar um determinado prazo para poderem efetivar a venda dos produtos que importam. Logo ao tomar a decisão de adquirir a mercadoria do exportador no exterior, ou mesmo antes disso, os importadores podem avaliar se terão demanda no mercado interno por aquele produto.

Não se nega que os importadores, para afastarem a interposição fraudulenta, precisam assumir o risco do negócio; neste ponto, correta a Autoridade Fazendária. Contudo, não se pode exigir que o importador corra riscos excessivos, que não tome precauções para garantir a rápida venda de seus produtos, ou que só possa procurar clientes após a chegada das mercadorias em território nacional.

O que não pode ocorrer é o **prévio** contrato, mesmo verbal ou por troca de e-mails, com o correspondente pagamento da importação, total ou parcial, antes da efetiva negociação entre o importador (no caso, a BRARON TRADING), o adquirente constante na DI (a CALL) e o exportador. Se ocorre tal situação, a operação deve ocorrer na modalidade “por conta e ordem” ou “por encomenda”, a depender do caso concreto.

A Instrução Normativa nº 1861, de 27/12/2018, trata das condições que caracterizam uma importação na modalidade “por conta e ordem” ou “por encomenda”:

Art. 1º As importações realizadas por conta e ordem de terceiro e por encomenda **ficam sujeitas ao cumprimento de requisitos e condições** estabelecidos por esta Instrução Normativa.

CAPÍTULO I

DA IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO

Art. 2º Considera-se operação de importação por conta e ordem de terceiro aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira, **adquirida no exterior por outra pessoa jurídica.**

§ 1º Considera-se adquirente de mercadoria estrangeira importada por sua conta e ordem a pessoa jurídica que realiza transação comercial de compra e venda da mercadoria no exterior, **em seu nome e com recursos próprios, e contrata o importador por conta e ordem referido no caput para promover o despacho aduaneiro de importação.**

§ 2º O objeto principal da relação jurídica de que trata este artigo é a prestação do serviço de promoção do despacho aduaneiro de importação, realizada pelo importador por conta e ordem de terceiro a pedido do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender,

ainda, outros serviços relacionados com a operação de importação, como a realização de cotação de preços, a intermediação comercial e o pagamento ao fornecedor estrangeiro.

CAPÍTULO II

DA IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA

Art. 3º Considera-se operação de importação por encomenda aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira por ela adquirida no exterior **para revenda a encomendante predeterminado.**

§ 1º Considera-se encomendante predeterminado a pessoa jurídica que contrata o importador por encomenda referido no caput **para realizar a transação comercial de compra e venda** de mercadoria estrangeira a ser importada, o despacho aduaneiro de importação **e a revenda ao próprio encomendante predeterminado.**

§ 2º O objeto principal da relação jurídica de que trata este artigo é a transação comercial de compra e venda de mercadoria nacionalizada, **mediante contrato previamente firmado entre o importador por encomenda e o encomendante predeterminado,** podendo este participar ou não das operações comerciais relativas à aquisição da mercadoria no exterior.

§ 3º Considera-se recurso próprio do importador por encomenda o pagamento da obrigação, ainda que anterior à realização da operação de importação ou da efetivação da transação comercial de compra e venda.

§ 3º **Consideram-se recursos próprios do importador por encomenda os valores recebidos do encomendante predeterminado a título de pagamento, total ou parcial, da obrigação,** ainda que ocorrido antes da realização da operação de importação ou da efetivação da transação comercial de compra e venda. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1937, de 15 de abril de 2020) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1937, de 15 de abril de 2020)

§ 4º **O importador por encomenda poderá solicitar prestação de garantia, inclusive mediante arras, sem descaracterizar a operação referida no caput.**

§ 5º O pagamento ao fornecedor estrangeiro pela aquisição da mercadoria importada deve ser realizado exclusivamente pelo importador por encomenda.

§ 6º As operações de montagem, acondicionamento ou reacondicionamento que tenham por objeto a mercadoria importada pelo importador por encomenda em território nacional não modificam a natureza da transação comercial de revenda de que trata este artigo.

O próprio relator reconhece a pouca profundidade da fiscalização. Talvez por ter sido decorrente da fiscalização sobre a CALL, a recorrente SALA ESTOFADOS não parecia ser o foco; não foi realizada uma investigação sobre outras compras da SALA ESTOFADOS, que poderiam ter ocorrido com interposição fraudulenta, de forma a reforçar a acusação fiscal de um “*modus operandi*” fraudulento, como se observa nos seguintes excertos do seu voto:

A princípio, a autuação **não se fundamenta em prova direta da existência da encomenda prévia por parte da recorrente, como um contrato, e-mail ou mesmo repasse de recursos antes da realização do registro da Declaração de Importação.**

Entretanto, observamos que os autos processuais estão impregnados de provas indiretas, ou seja, indícios que conduzem ao julgador à existência de fraude/simulação na

importação realizada, ocultando desde o início o seu real adquirente, a empresa SALA ESTOFADOS LTDA.

(...)

Enfim, o conjunto probatório é consistente, não havendo possibilidade de conclusão em sentido diverso. **Poderia a fiscalização ter se aprofundado ainda mais na busca de comprovação? Entendo que sim.** Era necessário? Não. O conjunto probatório colhido é suficiente para comprovar a existência de encomendante predeterminado, portanto, a ocorrência de fraude/simulação mediante a ocultação do real adquirente (encomendante).

Nem mesmo a interferência da empresa BRARON TRADING, que aparece na DI como importador que teria posteriormente revendido a mercadoria para a CALL (que figura na DI como adquirente), foi devidamente esclarecida. Poderia, e deveria a fiscalização ter investigado eventuais movimentações financeiras entre as três empresas, na busca por evidenciar uma possível antecipação de recursos pela SALA ESTOFADOS.

Com base neste entendimento, decidiu a Turma, por maioria de votos, dar provimento ao Recurso Voluntário em razão da insuficiência probatória a cargo da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Redator Designado