



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



**Processo nº** 11762.720133/2014-12  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3001-002.516 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 12 de abril de 2024  
**Recorrente** CHEN YUEFU PRESENTES (BRASALES COMÉRCIO EXTERIOR LTDA)  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 07/10/2011

**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: 07/10/2011

**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, e, na parte conhecida, em rejeitar a preliminar 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 processo de impugnação do crédito tributário constituído por meio do **Auto de Infração de fls. 03 a 46**, que exige recolhimento de **R\$ 80.677,24 de multa equivalente ao valor aduaneiro de mercadorias sujeitas a perdimento e não localizadas**, em razão de ter sido apurado que a empresa **Brasales Comércio Exterior Ltda, doravante denominada BRASALES**, teria efetuado **operações de comércio exterior em nome próprio, com recursos de terceiros, os quais ficaram ocultos, caracterizando a infração de interposição fraudulenta**. O presente processo é referente às importações onde foi identificado que a **real adquirente seria a empresa CHEN YUEFU Presentes Ltda – ME, doravante denominada CHEN YUEFU**. A autuação foi efetuada em nome da CHEN YUEFU e a empresa BRASALES foi colocada no polo passivo como responsável solidária, fls. 59 a 62.

Consta do **Relatório da fiscalização de fls. 09 a 51**, parte integrante do auto de infração, que, **após ser identificado que a empresa BRASALES efetuava importações ocultando os reais beneficiários das operações, foi lavrado auto de infração (PAF nº 11762.720054/2014-01) para a constituição do crédito tributário decorrente da aplicação da sanção prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007**. A origem da fiscalização foi a constatação, pelo Serviço de Pesquisa e Seleção Aduaneira da Inspeção da Receita Federal do Rio de Janeiro, que a BRASALES efetuava importações com características típicas de operações comerciais onde ocorre a interposição de terceiros (a totalidade dos itens importados através de uma DI era integralmente vendida a uma única empresa, em datas iguais ou muito próximas ao seu desembaraço, quase sempre através de uma única nota fiscal), tendo sido efetuada fiscalização especial nos termos da IN SRF nº 228/2002. Essa ação fiscal concluiu que a BRASALES não comprovou a origem dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior e ocultou os reais adquirentes, tendo sido efetuada a representação fiscal para fins de inaptidão de seu CNPJ. Houve a instauração de diversos procedimentos fiscais em nome dos destinatários finais das mercadorias importadas pela BRASALES para a aplicação da sanção prevista no art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Medida Provisória nº 66/2002, entre os quais estaria a empresa CHEN YUEFU, que não possuía habilitação perante os sistemas de informação RADAR e SISCOMEX, fato que proibiria a sua atuação direta ou por conta ordem/encomenda em operações de importação/exportação.

No relato do histórico da fiscalização efetuada, consta que, **em 22/09/2014, a empresa CHEN YUEFU recebeu Termo de Intimação, amparado pelo MPF nº 0816500-2014-01252-5, solicitando diversos documentos e esclarecimentos**. A resposta apresentada empresa teria sido uma declaração lacunar, sem quaisquer provas da realização de compra e venda das mercadorias de origem estrangeira da BRASALES.

A fiscalização apurou que a empresa BRASALES transferiu a integralidade dos produtos nacionalizados objeto da presente autuação à empresa CHEN YUEFU, com diminuto lapso temporal entre o desembaraço e a emissão da nota fiscal de

**venda, uma vez que as mercadorias foram liberadas no recinto aduaneiro em 11/10/2011 e a NFe de venda foi emitida na data de 28/10/2011. Também foi verificado que, no campo “DADOS COMPLEMENTARES” da DI, há designação intitulada “Sua Referência” seguida de código composto de números, aparentando que o importador BRASALES atribuía esta identificação para controle interno, sendo que esse mesmo número foi reproduzido no documento fiscal que lastreou a remessa dos bens para a CHEN YUEFU, em campo específico da NFe intitulado “PROCESSO”.**

No relatório que instrui o auto de infração, é enfatizado que a compra e venda de mercadorias envolve a consecução de uma série de etapas, que implicam um acerto quanto ao elemento volitivo das partes para materialização do negócio mercantil. No entanto, **apesar de intimada, a CHEN YUEFU apenas teria indicado que a oferta dos produtos “se deu por representantes comerciais vinculados a fornecedores” e que “o pagamento se deu por dinheiro contra a entrega das mercadorias”, sem especificar as pessoas que praticaram referidos atos e sem informar tanto o momento em que efetuou os pedidos à BRASALES como quando procedeu aos respectivos pagamentos.** Também é ressaltado que **não houve apresentação de qualquer documentação acerca da troca mútua de mensagens eletrônicas ou formas similares que atestassem o acerto entre as partes contratantes no que se refere à natureza e quantidade dos bens e o valor a ser pago pelas mercadorias, além de a forma de pagamento informada pela autuada impossibilitar a circularização.** Adicionalmente, a CHEN YUEFU afirmou que os produtos adquiridos da BRASALES não estavam mais em seu estoque - fl. 56.

Às fls. 47 a 58 foi juntada cópia dos documentos utilizados na preparação do lançamento.

A empresa **BRASALES** foi cientificada do auto de infração por via postal, em 13/11/2014 – fls. 65 e 66. Apresentou, em 15/12/2014, por intermédio de procurador – fl. 534, a **impugnação de fls. 520 a 533**, instruída com os documentos de fls. 534 a 547, acatada como tempestiva pelo órgão de origem – fl. 550.

**Afirma não ter havido qualquer ilegalidade nos negócios jurídicos realizados com a CHEN YUEFU.**

Sustenta ter sofrido severa fiscalização com base no MPF n.º 07154-2013-00211-0 e **que conseguiu judicialmente a nulidade do procedimento especial instalado com base nele, processo n.º 0051045-09.2013.4.01.340 em trâmite na Justiça Federal do DF. Argúi preliminar de nulidade decorrente de a motivação de o presente processo ter sido o procedimento considerado nulo, reportando-se à teoria de frutos da árvore envenenada para afirmar que a existência de vício em uma prova contaminaria as demais que dela de se originaram.**

Aduz que o Siscomex não possuiria módulo que permitisse aos importadores informarem a importação por encomenda, mas ressalta não ser essa a realidade fática da BRASALES.

**Afirma que a autuação não seria decorrente de dano ao erário presumido, uma vez que o procedimento de fiscalização original na BRASALES foi considerado nulo e, assim, caberia ao Fisco o ônus probatório da ocorrência de simulação e fraude.** No entanto, como não constaria dos autos qualquer prova dessas condutas, seria incabível a pena de perdimento decorrente de interposição fraudulenta de terceiros.

**Alega que seu modus operandi permitiria a transferência dos produtos para os adquirentes logo após o desembaraço, uma vez que negociaria a venda das mercadorias no mercado interno durante o tempo decorrido entre a aquisição no exterior e a chegada ao território nacional, acrescentando que a média de 60 dias**

**de duração dessa etapa seria mais que suficiente para ofertar os produtos no mercado nacional e identificar potenciais compradores.**

Enfatiza que **teria realizado a importação com recursos próprios e assumido todo o risco da negociação, indo ao mercado interno buscar compradores que se interessassem em adquirir as mercadorias quando elas chegassem ao porto brasileiro, posteriormente à aquisição junto ao exportador.**

**No que tange à venda da integralidade de uma DI para o mesmo adquirente, afirma que seria sua estratégia comercial efetuar vendas de lotes fechados, com intuito de baratear o preço final da operação,** uma vez que bens comprados em grandes quantidades seriam negociados por valores menores. Acrescenta que possuiria uma carta de clientes que atuam no comércio de itens de bazar.

Salienta que seu administrador, em entrevista concedida à fiscalização, já havia esclarecido que **a empresa só utilizava o depósito da EADI, pelo tempo médio de 5 a 10 dias, uma vez que esse período seria suficiente para a negociação em lotes fechados das mercadorias importadas.**

Conclui que **o fato de as mercadorias serem vendidas em lotes fechados e poucos dias após serem desembaraçadas, com remessa aos clientes diretamente da EADI, não denotaria qualquer ilegalidade na referida operação de compra e venda, apenas indicaria a busca por bom desempenho comercial.**

Alega que a fiscalização teria assumido que o momento de caracterização da encomenda seria o desembaraço das mercadorias no Brasil e não a compra de mercadorias no exterior.

**Aduz não haver nos autos qualquer prova ou indício de que a CHEN YUEFU teria realizado encomenda prévia, ressaltando que a RFB deveria ter juntado provas de que as mercadorias foram encomendadas em momento anterior à sua compra no exterior.**

Cita jurisprudência administrativa para corroborar suas alegações.

Finaliza solicitando que seja acatada a preliminar de nulidade, em razão da existência de decisão judicial que tornou sem efeito o MPF que acobertou o procedimento originário da autuação, e, alternativamente, a improcedência do lançamento, por ser impossível a qualquer importador registrar DI na modalidade por encomenda, além de inexistir nos autos prova de encomenda prévia à compra no exterior.

A empresa **CHEN YUEFU** foi cientificada do auto de infração por via postal, em 12/11/2014 – fl. 63. Apresentou, em 15/12/2014, por intermédio de procurador – fl. 148, a **impugnação de fls. 71 a 146**, instruída com os documentos de fls. 147 a 518, acatada como tempestiva pelo órgão de origem – fl. 550.

Após discorrer sobre o processo administrativo fiscal, insurge-se contra a suscitada ocorrência de importação por encomenda, **afirmando que teria comprado os produtos da BRSALES quando eles já estavam em território nacional.**

**Alega que os produtos importados, canetas esferográficas, possuiriam alta rotatividade e baixo custo, o que justificaria a compra integral do lote importado, assim que disponibilizados pela BRSALES.** Acrescenta ser razoável, para negociação no mercado interno, os 17 dias decorridos entre o desembaraço e a emissão da nota de venda, enfatizando que volatilidade do mercado e as diferenças cambiais forçariam o empresário a buscar comprador o mais rápido possível.

Informa ser empresa familiar formada por chineses e descendentes, localizada na Rua 25 de março, em São Paulo capital, que com frequência compraria produtos diretamente oferecidos em sua porta por vendedores conhecidos na região.

**Considera conjectura atribuir aos campos “NOSSA REFERÊNCIA” e “SUA REFERÊNCIA” valor probatório de existência de encomenda prévia, destacando que não consta dos autos comprovação de transferência de valores ou de “proposta de intenções” anteriormente ao registro da DI e que não poderia ser responsabilizado por menção unilateral efetuada pela BRASALES nos documentos emitidos.**

Sustenta que a apresentação de amostra de caneta esferográfica seria suficiente para o comprador decidir sobre a efetivação do negócio.

**Insurge-se contra a impossibilidade de circularização aventada pela fiscalização, afirmando não haver “circularização porque não houve pagamento antes da entrega”, atribuindo a “uma característica do comércio chinês” os pagamentos efetuados em moeda corrente e com cheques de terceiros.**

Ressalta que **não poderia ser responsabilizada por eventual irregularidade na operação de importação efetuada pela BRASALES, porque era impossível ter conhecimento delas**, uma vez que teria comprado produtos disponíveis em solo brasileiro. Acrescenta que **eventual ocultação de reais adquirentes pela BRASALES em outras importações não poderia amparar a imputação de irregularidade na negociação com a CHEN YUEFU** e que haveria diversas importações lícitas praticadas pela BRASALES.

Considera que a relação sadia e lícita comprovada por notas fiscais de entrada e de saída não poderia ser afastada por imputação de irregularidade na importação desprovida de provas e sequer indícios.

**Insurge-se contra a responsabilidade solidária, afirmando que a legislação que amparou a multa exigida seria “aplicável à aduana”, enquanto sua aquisição teria sido de mercadorias já desembaraçada**, suscitando existência de boa-fé e irresponsabilidade quanto ao pagamento de IPI, além da ausência de provas da importação por encomenda.

Discorre sobre a impossibilidade de restringir a atividade econômica ou profissional em decorrência da existência de débitos do contribuinte, acrescentando que o art. 128 do CTN define as hipóteses onde pode ser atribuída responsabilidade tributária e que não tinha obrigação de cobrar da BRASALES a comprovação do recolhimento de IPI.

**Afirma que a pena de perdimento só seria aplicável quando constatadas irregularidades graves na importação, sendo indevida sua aplicação nos casos de “mera irregularidade formal, sem dolo e sem prejuízo ao erário”.** Ressalta que agiu de boa-fé e que a inexistência de dolo impediria a atribuição de responsabilidade solidária em infrações tributárias graves, reportando-se aos arts. 136 e 138 do CTN.

Alega que a existência de dicotomia entre o direito aduaneiro e o tributário não justificaria sua responsabilização decorrente de suscitada ineficiência fiscalizatória do Estado, que não teria efetuado as devidas verificações junto à BRASALES.

**Discorre sobre o despacho de importação e as modalidades de importação, afirmando que, como o importador teria agido por conta e riscos próprios e que a DI objeto do lançamento teria sido efetuada na modalidade direta**, na qual não existiria a figura do responsável solidário.

**Sustenta inexistência de interposição fraudulenta, enfatizando que: a importação teria sido realizada com recursos da BRASALES; não teria havido pagamento à**

importadora antes da importação; o negócio jurídico só teria sido concretizado após a chegada das mercadorias no país.

Ratifica a alegação de que teria agido estritamente dentro dos rigores legais, com absoluta regularidade formal e material, adquirindo as mercadorias de forma lícita, sem fraude ou simulação, acrescentando que não é contra vedado o pagamento por meio de dinheiro e cheques de terceiro.

Afirma não haver comprovação de dano ao erário.

**Insurge-se contra a exigência da multa e imputação de solidariedade porque a apresentação de nota fiscal atestaria sua boa-fé.**

Considera desproporcional a multa exigida, por se tratar de uma pequena loja de venda de produtos de varejo, que teria agido de boa-fé e seria obrigada a demitir funcionários e, talvez, decretar falência.

**Esclarece que a negociação com a BRASALES seria feita da seguinte forma: primeiro era procurada por um vendedor da BRASALES, que lhe apresentava uma amostra do produto e, após o preço ser pactuado, combinaria a data de entrega (sempre inferior a 15 dias após a compra), sendo o pagamento efetuado após a entrega.**

Aduz ter agido com diligência e licitude ao comprar mercadorias importadas desembaraçadas e acompanhadas de nota fiscal, **afirmando que não sabia das irregularidades na situação aduaneira e nos recolhimentos dos impostos do importador**, citando os princípios da segurança jurídica, da boa-fé, além da ausência de dolo, para afastar a responsabilidade solidária que lhe teria sido imputada.

Protesta contra uma suposta existência de "solidariedade presumida" decorrente da existência de menção a "cliente" e "nossa referência" em campo da DI, uma vez que não seriam referentes a ela. **Acrescenta que a solidariedade tributária de terceiros somente poderia se decorrer de Lei e que a interposição fraudulenta só seria caracterizada quando comprovado o pagamento prévio, insurgindo-se contra a substituição da prova direta pela indireta.**

Finaliza solicitando a improcedência do lançamento, ratificando que agiu de boa-fé adquirindo produtos importados diretamente pela BRASALES.

[grifo nosso]

Ao deliberar acerca das impugnações (acórdão n.º **109-007.255**, às fls. 552/580), a **4ª TURMA DA DRJ09**, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de nulidade, considerou improcedente a impugnação e manteve integralmente o lançamento. O acórdão do colegiado a quo recebeu a seguinte ementa:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

**DATA DO FATO GERADOR: 07/10/2011**

**NULIDADE. AUSÊNCIA DE PRESSUPOSTOS.**

É descabida a alegação de nulidade do lançamento de ofício, por não ter sido verificada qualquer das hipóteses que o invalidaria.

**INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS. IMPORTAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA.**

A ocultação do sujeito passivo da importação, inclusive por meio da interposição fraudulenta de terceiros, configura dano ao Erário, infração punível com perda de perdimento, que deve ser substituída pela multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria quando esta houver sido consumida, revendida, ou não localizada.

**SUJEIÇÃO PASSIVA. MULTA SUBSTITUTIVA DE PERDIMENTO DE MERCADORIAS. IMPORTAÇÃO. ENCOMENDANTE OCULTO.**

Responde pela multa substitutiva do perdimento de mercadorias, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie.

**Impugnação Improcedente**

**Crédito Tributário Mantido**

Cientificado dessa decisão, 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. 592/606, 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:

- PRELIMINARMENTE – DUPLICIDADE DE MULTAS;
- PRELIMINARMENTE – A NULIDADE DO MPF nº 07154-2013-00211-0;
- AS RAZÕES DE DEFESA.

Tendo em vista que a inscrição no CNPJ do sujeito passivo CHEN YUEFU PRESENTES, doravante denominado apenas de “CHEN YUEFU”, encontra-se na situação BAIXADA desde 28/03/2018 (fls. 582), devido à EXTINCAO P/ ENC LIQ VOLUNTARIA, e que a decisão da DRJ ocorreu em sessão realizada em 14 de julho de 2021 (fls. 552), a intimação do acórdão (fls. 584) foi encaminhada para o endereço cadastral do responsável pela pessoa jurídica autuada, Sr. CHEN YUEFU (fls. 583), o qual, segundo aviso de recebimento às fls. 589, a recebeu em 14/09/2021, iniciando-se o prazo de 30 dias para a apresentação do recurso voluntário em 15/09/2021, que chegou a termo em 14/10/2021, sem que o sujeito passivo tivesse interposto recurso voluntário.

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**

O recurso voluntário apresentado por BRSALES é tempestivo e atende aos demais requisitos formais de admissibilidade, portanto, dele 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>:

---

<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>

### **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**, 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**

---

<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.

**Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex)**, nos termos da IN RFB nº 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 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.**

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

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

Outro efeito importante desse tipo de operação é que, conforme determina o artigo 14 da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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.

#### **4. Das preliminares**

Antes de adentrar ao mérito, passo à análise das questões preliminares suscitadas pela Recorrente:

##### **4.1. Duplicidade de multas**

A Recorrente alega 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:

6. Insta consignar, preliminarmente, que a Recorrente foi autuada com multa prevista no artigo 33 da Lei n.º 11.488/2007, nos autos do processo administrativo n.º 11762.720054/2014-01, como suposta cedente do nome.

7. Desta feita, não se sustenta essa tentativa de imputar à Recorrente sanção tributária que não lhe compete, ainda que se tente usar a via transversa da responsabilidade.

8. Ocorre, porém, 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. (fls. 594)

[grifo nosso]

Exposto o argumento, é necessário salientar, antes de mais nada, que esse ponto 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 n.º 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 n.º 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.

#### **4.2. A nulidade do MPF n.º 07154-2013-00211-0**

A Recorrente invoca 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 e, por conseguinte o vício da autuação objeto destes autos. Defende que o trabalho fiscal de que trata esse processo é decorrente daquele e que a Justiça Federal do Distrito Federal declarou a nulidade do MPF n.º 07154-2013-00211-0, em virtude de não possuir a motivação necessária, e, portanto, "*o presente processo é ilegal por derivação, uma vez que sem a fiscalização (com destaque para a presunção de interposição fraudulenta supracitada) a que fora submetida a BRASALES, o presente processo jamais teria se iniciado!*" (fls. 595).

Tais alegações, com a devida vênia, não procedem. A simples leitura do dispositivo da sentença proferida no âmbito da ação judicial ajuizada pela Recorrente perante a JFDF (fls. 540/545) 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 judicial 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 BRASALES COMERCIO EXTERIOR LTDA (MPF riº 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 evidencia 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:

BRASALES 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 pela Recorrente.

## 5. Do mérito

A Recorrente alega que foi atuada no âmbito do PAF n.º 11762-720054/2014-01 por interposição presumida e, ato contínuo, mediante análise de notas fiscais de venda, seus clientes foram autuados pela modalidade comprovada da infração, de forma que chegou-se primeiro a uma conclusão para somente depois buscarem-se provas acerca das operações aqui autuadas.

Destaca que naquele processo o recurso voluntário foi parcialmente provido, tendo o colegiado afastado “*a existência de Cessão de Nome nos casos em que a suposta interposição fraudulenta se verifica na modalidade presumida.*” (fls. 596). Diante disso, defende que, “*uma vez sendo apurada nesses autos a suposta ocultação da Recorrente, mediante suposta interposição fraudulenta presumida e constatando a colenda 2ª Turma inexistência de cessão de nome nos referidos casos, tem-se como insustentável a presente autuação, haja vista a*

*impossibilidade de existir interposição fraudulenta em operação na qual se reconheceu a INEXISTÊNCIA de Cessão de Nome da empresa importadora.” (fls. 596/597).*

Diz o que “ônus probatório acerca da prática efetiva da interposição compete à Fiscalização e cuja caracterização ocorre pela: a) a destinação integral e imediata das mercadorias importadas; b) o conhecimento prévio ao registro da DI do destinatário das mercadorias importadas; c) rotulagem das mercadorias importadas com sinais de identificação do adquirente (logotipo, marcas etc.); d) especificidade das mercadorias que são importadas para um único adquirente, ou conjunto restrito de adquirentes, de tal forma que a importação não poderia ser realizada para posterior comercialização no mercado interno.” (fls. 597). Alega que não houve comprovação dos itens c e d.

Na sequência, passa a discorrer sobre sua estratégia comercial e a defender que inexistem provas da interposição fraudulenta. Vejamos:

- Alega que “realiza suas vendas, itens de bazar, preferencialmente em lotes fechados, tendo em vista seu baixo valor unitário e alto volume de vendas, com vistas a oferecer melhores preços para seus clientes” (fls. 597);
- Sustenta que “a despeito do que foi alegado na autuação, as mercadorias não foram negociadas em curto espaço de tempo. A Receita utiliza-se de marco temporal equivocado para constituir a realização de encomenda, uma vez que vincula a data do registro das DI’s à data das notas fiscais.” (fls. 598);
- Diz que “o tempo médio entre a aquisição das mercadorias no exterior e sua efetiva entrada em território nacional era de, aproximadamente, 60 dias, tempo este mais que suficiente para se ofertar os produtos no mercado nacional e identificar potenciais compradores” e que nesse período “vai ao mercado buscar compradores que se interessem em adquirir as mercadorias ao tempo estas cheguem em nossos portos.” (fls. 598);
- 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 destinatário final pré-determinado no Brasil, o que não ocorreu no caso em tela.” (fls. 599);
- Destaca que “que a encomenda ocorre quando uma empresa adquire mercadorias no exterior para atender conhecido encomendante, é o que diz a Receita Federal e a norma legal que regula essa modalidade de importação” (fls. 599);
- Afirma que “não há, em todo aparato probatório juntado aos autos, qualquer prova ou indício que indique que a Chen Yuefu realizou encomenda previamente à Recorrente, pelo que qualquer suposição neste sentido revelase não somente leviana, mas principalmente falsa, por não condizer com a verdade dos fatos.” (fls. 600);
- Cita decisões da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em outros processos de que é parte, destacando que em uma delas (PA n.º

11762.720017/2015-76, DRJ/FNS) houve voto vencido quanto à ausência de provas da interposição fraudulenta e outras duas (PA n.º 1762.720155/2014-74, Acórdão 07-44.850, 2ª Turma da DRJ/FNS, e PA n.º 1762.720090/2014-67, acórdão 109-004.857, 10ª Turma da DRJ09), voto vencedor nesse mesmo sentido, exonerando-o do crédito tributário lançando.

Expostos os argumentos, passemos ao voto:

A alegação de que no processo administrativo n.º 11762-720054/2014-01 a fiscalização teria indicado a ocorrência de interposição presumida e posteriormente, no âmbito do presente processo, alterado para interposição comprovada, o que sugeriria uma mudança de critério jurídico em relação às infrações apontadas para uma mesma declaração de importação, não procede.

Analisando o RELATÓRIO ANEXO AO AUTO DE INFRAÇÃO (fls. 08/46), vemos que no PAF n.º 11762.720054/2014-01 a fiscalização concluiu que a BRASALES teria servido como interposta pessoa na importação de mercadorias, registrando declarações de importação como operações por conta própria, quando, em verdade, seriam importações por encomenda, dentre elas a DI n.º 11/1910253-9, que, segundo o fisco, teria como encomendante a CHEN YUEFU.

Em virtude disso, naqueles autos, foi imposta a 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, exclusivamente à BRASALES. Depois disso, foram formalizados novos procedimentos para a exigência da multa estabelecida no art. 23, § 3º, do Decreto-Lei n.º 1.455/76, sob o fundamento de interposição fraudulenta comprovada, dentre eles o iniciado a partir da emissão do Mandado de Procedimento Fiscal Regional n.º 0816500-2014-01252-5, que deu origem ao auto de infração ora em análise. Vejamos o que consta no indigitado relatório:

#### RELATÓRIO ANEXO AO AUTO DE INFRAÇÃO

##### D) INTRODUÇÃO

O presente relatório tem por finalidade demonstrar que, em procedimento de fiscalização em face da sociedade empresária CHEN YUEFU PRESENTES - ME, CNPJ 05.959.780/0001-15, doravante denominada simplesmente CHEN YUEFU, **foram apurados e comprovados fatos que demonstram que a referida empresa efetuou operações de comércio exterior como encomendante**, sem o conhecimento do Fisco, **através da utilização de uma interposta pessoa jurídica, no caso a BRASALES COMÉRCIO EXTERIOR LTDA**, CNPJ: 10.627.051/0001-00.

Restou claramente evidenciado que, **embora a BRASALES promovesse a importação de mercadorias em nome próprio, formalmente registrando as declarações de importação e dando uma aparência de legalidade às operações, na realidade referenciada prática era efetivada com o objetivo escuso de ocultar ao Fisco os reais beneficiários dessas operações, dentre esses a empresa CHEN YUEFU**, atuada no presente procedimento fiscal, comprovadamente a verdadeira encomendante das mercadorias importadas pela BRASALES através das Declarações de Importação objeto deste Auto de Infração.

[...]

Em razão de referidas circunstâncias **foi confeccionado auto de infração em face da empresa Brasales, consubstanciado no PAF 11762.720054/2014-01, para a**

**constituição do crédito tributário decorrente da aplicação da sanção prevista no artigo 33 da Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, que prevê a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, aplicável à pessoa jurídica que cedeu seu nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros, com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários.**

**Passo seguinte, como consectário lógico de referido procedimento, foi efetivada a presente autuação em face da empresa CHEN YUEFU, encomendante das mercadorias importadas pela BRASALES nas declarações de importação ora auditadas, com base no artigo 23, inciso V do Decreto-Lei 1.455/76, que comina em seu parágrafo 1º a aplicação da pena de perdimento aos bens importados na hipótese de ocultação do sujeito passivo.**

[grifo nosso]

Portanto, a fiscalização não chegou a uma conclusão e posteriormente a outra. Desde o PA n.º 11762.720054/2014-01, a operação objeto da DI n.º 11/1910253-9 foi tratada como um caso de interposição comprovada. Acontece que naqueles autos foi formalizada apenas a exigência da multa prevista no art. 33 da Lei n.º 11.488/2007, ficando a imposição da multa substitutiva da pena de perdimento para ser formalizada por meio destes.

.....

Em relação ao argumento de que é “*insustentável a presente autuação, haja vista a impossibilidade de existir interposição fraudulenta em operação na qual se reconheceu a INEXISTÊNCIA de Cessão de Nome da empresa importadora*”, constato que há certo equívoco no raciocínio da Recorrente. Primeiro, porque a autuação ora em discussão é por interposição fraudulenta comprovada e, segundo, que a decisão proferida no âmbito do acórdão n.º 3402-006.590 somente afastou a multa por cessão de nome nos casos em que foi constatada interposição fraudulenta presumida, pois, incompatível com essa circunstância. Logo, não houve um indistinto reconhecimento da inexistência de cessão de nome como entendeu a Recorrente.

.....

Quanto à alegação de que a comprovação da interposição se daria por determinados fatores, tais como a “rotulagem das mercadorias importadas com sinais de identificação do adquirente” e a “especificidade das mercadorias que são importadas para um único adquirente, ou conjunto restrito de adquirentes”, os quais não estariam presentes na autuação em litígio, entendo que isso não implica a imediata conclusão de que a interposição não ocorreu.

Concordo que, de fato, a existência de provas nesse sentido é indicativo de uma possível interposição fraudulenta. Porém, não esqueçamos que tal infração é uma daquelas cuja análise é das mais casuísticas dentre as previstas na legislação aduaneira. Portanto, a existência das referidas provas contribui para a demonstração da infração, por outro lado, sua ausência não é um atestado de que ela não aconteceu, já que a legislação não estabelece (e nem poderia) um rol exaustivo e obrigatório de provas para que a interposição fraudulenta reste demonstrada.

.....

Resta agora tratar das demais alegações da Recorrente, quais sejam: que a operação de importação foi regular; 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 sua eficiente estratégia comercial; e que a fiscalização não apresentou quaisquer provas da infração.

Contudo, antes de registrar minha posição acerca destes 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 ANEXO AO AUTO DE INFRAÇÃO - fls. 08/46), de modo a embasar não só meu próprio voto como também dos demais membros deste colegiado. Vejamos:

- A fiscalização aduaneira fez os seguintes apontamentos a respeito 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 COMÉRCIO EXTERIOR LTDA. - doravante denominada 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 CHEN YUEFU - ME, 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 inaptidão 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**, ocultados 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 nº 11.488/2007, art. 33, constituída isoladamente em face de referida sociedade empresária.

Indigitada autuação foi consubstanciada por meio do Processo Administrativo Fiscal nº 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 nº 1.455/76, com a redação dada pelo artigo 59 da Medida Provisória nº 66/2002.**

[grifo nosso]

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

#### **X) 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, nas três operações de importação examinadas, 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 da declaração de importação, para bem ilustrar as circunstâncias em discussão no presente tópico:

DI	Registro	Desembaraço	Destinatário Final	CIF R\$	NF-e	Emissão
11/1910253-9	07/10/11	11/10/11	CHEN YUEFU	80.677,24	880	28/10/11

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 o respectivo registro, desembaraço e transferência dos bens para a empresa domiciliada em São Paulo:

DI	Registro	Desembaraço	Destinatário Final	CIF R\$	NF-e	Emissão
11/1910253-9	07/10/11	11/10/11	CHEN YUEFU	80.677,24	880	28/10/11

**No que pertine à declaração de importação objeto do presente procedimento fiscal, o lapso temporal que separa o desembaraço da emissão da nota fiscal de venda se restringe a apenas dezessete dias, uma vez que as mercadorias foram liberadas no recinto aduaneiro em 11 de outubro de 2011 e o documento fiscal eletrônico foi emitido na data de 28 de outubro do mesmo ano.**

Ademais, no que toca à declaração de importação mencionada, **deve ser devidamente destacado que as mercadorias, durante o intervalo assinalado, permaneceram armazenadas em recinto alfandegado, não transitando em nenhum momento pelo estabelecimento da Brasales.**

Desta forma, resta evidente, pelo exame das datas de ocorrência dos respectivos desembaraços e dos momentos de emissão do documentário fiscal que lastreou a remessa das mercadorias para o município de São Paulo, mais uma vez, que, **no momento 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 a cidade de São Paulo, 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 a declaração de importação número 11/1910253-9 registrada pela empresa Brasales 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" do documento que lastreou o registro e o desembaraço dos bens de origem estrangeira.

DI	Registro	Desembaraço	Dados Complementares (DI)	NF-e	Emissão
11/1910253-9	07/10/11	11/10/11	FATURA COMERCIAL: HIT1069OUTROS DOCUMENTOS EXIGIDOS PELA LEGISLACAO: AVERBACAO 1278635, PROCURACAO CONHECIMENTO DE CARGA: NGBRIO009035 ROMANEIO DE CARGA: S/NR.  <b>NOSSA REFERENCIA: 0553/11</b> <b>SUA REFERENCIA: 11/01038</b>  DATA DE EMBARQUE: 26/08/2011 DATA CHEGADA: 24/09/2011 LOCAL EMBARQUE: NINGBO VEICULO: UASC SAMARRA BANDEIRA DO TRANSPORTADOR: 160 CHINA, REPUBLICA POPULAR IDENTIFICACAO DO NIC: CEMERCANTE31032008131105168702630 IDENTIFICACAO HOUSE B/L: NGBRIO009035TAXA MOEDA FOB USD: 1,8456000 TAXA MOEDA FRETE USD: 1,8456000 TAXA DOLAR USD: 1,8456000 VOLUMES: OUTROS - 1 CONTAINER 40' HIGH CUBE - CCLU609094-0 TAXA SISCOMEX .....: R\$ 403,30	880	28/10/11

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 BRASALES atribuía esta identificação para controle interno.

A BRASALES 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 Brasales 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 cidade de São Paulo, 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
11/1910253-9	07/10/11	11/10/11	FATURA COMERCIAL: HIT1069OUTROS DOCUMENTOS EXIGIDOS PELA LEGISLACAO: AVERBACAO 1278635, PROCURACAO CONHECIMENTO DE CARGA: NGBRIO009035 ROMANEIO DE CARGA: S/NR.  <b>NOSSA REFERENCIA: 0553/11</b> <b>SUA REFERENCIA: 11/01038</b>  DATA DE EMBARQUE: 26/08/2011 DATA CHEGADA: 24/09/2011 LOCAL EMBARQUE: NINGBO VEICULO: UASC SAMARRA BANDEIRA DO TRANSPORTADOR: 160 CHINA, REPUBLICA POPULAR IDENTIFICACAO DO NIC: CEMERCANTE310320081311051687026 30 IDENTIFICACAO HOUSE B/L: NGBRIO009035TAXA MOEDA FOB USD: 1,8456000 TAXA MOEDA FRETE USD: 1,8456000 TAXA DOLAR USD: 1,8456000 VOLUMES: OUTROS - 1 CONTAINER 40' HIGH CUBE - CCLU609094-0 TAXA SISCOMEX .....: R\$ 403,30	880	11/01038

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.**

Sendo assim, 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 Brasales, 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 procedimentos fiscais em face dos destinatários das mercadorias formalmente importadas pela Brasales**, 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 Brasales.

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 Brasales.**

[...]

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 apenas indicou que a oferta dos produtos “se deu por representantes comerciais vinculados a fornecedores” (sic).**

[...]

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 empresa autuada nada indicou nem tampouco ofereceu razões e justificativas para a omissão perpetrada, descumprindo flagrantemente tudo o que foi solicitado em ato contido no mencionado Termo.**

Por outro lado, **apesar de quesito específico no Termo de Intimação, 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 “o pagamento se deu por dinheiro contra a entrega das mercadorias”, nada juntando ou oferecendo para precisar no tempo o marco temporal em que tais parcelas foram quitadas, nem tampouco apresentando os devidos comprovantes bancários e contábeis**, 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, ocorreram 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 CHEN YUEFU ao longo do processo<sup>5</sup>, fato é que os elementos trazidos pela fiscalização para comprovar a participação desta na importação objeto da DI nº 11/1910253-9 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 pela Recorrente, isto é, a BRASALES tenha negociado a venda das mercadorias à CHEN YUEFU 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, por rejeitar a preliminar de nulidade do MPF nº 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

---

<sup>5</sup> Conforme relatado pela fiscalização no tópico intitulado "O Exame das respostas apresentadas pela empresa atuada" 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. 48/49 dos autos), o sujeito passivo não os apresentou, limitando-se a afirmar que "o pagamento se deu por dinheiro contra a entrega das mercadorias" (fls. 56).

