



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11762.720172/2014-10
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3001-002.519 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 12 de abril de 2024
Recorrente DAQING CHEN (BRASALES COMÉRCIO EXTERIOR LTDA)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 26/11/2012, 07/02/2013

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: 26/11/2012, 07/02/2013

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 presente processo de **auto de infração** lavrado em nome da pessoa jurídica **DAQING CHEN ME**, CNPJ 13.196.160/0001-08, para a exigência de **multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria sujeita a perdimento, em face da impossibilidade de sua apreensão**, aplicada sob a consideração de que nas operações de que trata o lançamento, efetuadas por intermédio da empresa **BRASALES COMÉRCIO EXTERIOR LTDA**, CNPJ 10.627.051/0001-00, houve **ocultação do real adquirente das mercadorias importadas**, conforme detalhado em **relatório de fiscalização**, às fls. 111/124. À **BRASALES COMÉRCIO EXTERIOR LTDA** foi atribuída a condição de sujeito passivo solidário.

A pessoa jurídica **DAQING CHEN ME**, **cientificada por edital publicado em 23/12/2014 (fls. 125/126)**, não apresentou impugnação (fl. 166).

Cientificada por via postal, em 07/01/2015 (fl. 128), **BRASALES COMÉRCIO EXTERIOR LTDA**, por intermédio de procurador (fl. 150), apresentou, **tempestivamente, em 04/02/2015 (fl. 136), impugnação (fls. 137/149)**, instruída com documentos (fls. 150/162), na qual, em resumo, alega que:

- 1) preliminarmente, há **nulidade do MPF nº 07145-2013-00211-0**, que culminou em lavratura de elevado auto de infração; que com base no referido MPF foram iniciados outros procedimentos de fiscalização, sendo o presente um deles; que, em face de vício de motivação no MPF, **obteve decisão judicial que declarou a nulidade do procedimento especial**; portanto, como o **auto de infração está motivado naquele MPF, em atenção à teoria dos frutos da árvore envenenada, segundo a qual a existência de vício em uma prova contamina todas as outras que dela se originaram**, deve ser declarada a nulidade da presente autuação;
- 2) segundo o relatório fiscal, **um dos indícios para a prática da suposta fraude é o fato de que as mercadorias importadas e desembaraçadas foram integralmente transferidas para a DAQING, o que indicaria, em tese, acordo pré-determinado entre as duas empresas**; também o foi o curto espaço de tempo entre o desembaraço das mercadorias e sua efetiva transferência para a DAQING;
- 3) no entanto, **o modus operandi da autuada demonstra a possibilidade que isso tudo ocorra sem que descaracterize a importação por conta própria**; nada impede que as mercadorias importadas sejam comercializadas, **não havendo proibição legal para que as tratativas relacionadas à alienação sejam feitas a partir do momento em que é realizada a operação de comércio internacional**, o que se verifica corriqueiramente na prática; **durante o período relativo ao transporte ao Brasil, as importadoras buscam possíveis compradores**, de forma que, uma vez em solo brasileiro e devidamente desembaraçadas, as mercadorias seguem ato contínuo para seus adquirentes; conforme informado à fiscalização, **o tempo médio entre a aquisição das**

mercadorias no exterior e sua entrada no território nacional era de aproximadamente 60 dias; nesse lapso de tempo, o importador, que realizou a operação com seus recursos, assumindo todo o risco da negociação, vai ao mercado buscar compradores que se interessem em adquirir as mercadorias ao tempo em que essas cheguem aos portos; tal fato não desnatura a importação por conta própria; a questão fica reduzida ao momento em que ocorre a encomenda: na compra de mercadorias no exterior ou no desembarço no Brasil, como consta da página da Receita Federal na internet e da Instrução Normativa SRF n.º 634, de 2006;

4) não há, em todo aparato probatório juntado aos autos, qualquer prova ou indício que indique que a DAQING realizou a encomenda previamente à Impugnante; a Receita deveria ter juntado provas de que as mercadorias foram negociadas em momento anterior à sua compra no exterior, e não em relação ao desembarço aduaneiro, como o fez no presente auto de infração;

5) a alegação de que todas as mercadorias importadas pela Impugnante nas DI's relacionadas foram transferidas para a DAQING não é apta a sustentar a suposição de fraude na importação;

6) a autuada negocia os produtos que importa por meio de venda, preferencialmente, de lotes fechados, com vistas a baratear o preço final da operação, uma vez que, naturalmente, bens comprados em grandes quantidades são negociados por valores menores; esta é a estratégia comercial adotada, com vistas a oferecer preços mais atrativos e conquistar fatia do mercado;

7) o fato de as mercadorias terem sido vendidas, em lote fechado, um ou dois dias após serem desembaraçadas, e a DAQING ter comprado a totalidade das mercadorias nacionalizadas através das referidas DI's, em nada comprovam a existência de qualquer ilegalidade na referida operação de compra e venda, apenas o bom desempenho de seu mister;

8) decisões já estão sendo proferidas pelas Delegacias de Julgamento, reconhecendo como insubsistente auto de infração que desconsidera o período de trânsito da mercadoria como sendo apto para realização da venda, aliado à falta de prova de que estas foram negociadas quando de sua aquisição no exterior cita jurisprudência administrativa para corroborar (transcreve julgados);

9) quanto ao indício apontado em relação à ausência de local para depósito das mercadorias, utilizava, como esclarecido à fiscalização, apenas o depósito da EADI pelo tempo médio de 5 a 10 dias, período necessário à negociação da venda, em lote fechado, sendo desnecessária a manutenção de depósito para tal fim;

10) no que diz respeito aos recursos empregados, foram devidamente relacionados quando da fiscalização sofrida pela BRASALES (MPF n.º 07154-2013-00211-0), que foi declarada nula por decisão judicial, conforme destacado em preliminar, de forma que, por não haver qualquer prova que embase a alegação de interposição fraudulenta de terceiros, a presente fiscalização desconsiderou a contabilidade da Impugnante, com vistas a imputá-la a presunção da referida prática, sem o devido embasamento;

11) é imperioso ressaltar que não houve, bem como não há nos autos, qualquer prova da alegada prática de simulação, fato este imprescindível para a configuração da interposição fraudulenta de terceiros, punível com pena de perdimento (cita jurisprudência nesse sentido), concluindo pela impropriedade da autuação.

[grifo nosso]

Ao deliberar acerca da impugnação (acórdão n.º **109-007.696**, às fls. 168/188), a **9ª TURMA DA DRJ09**, por unanimidade de votos, acordou em não dar-lhe provimento, mantendo a exigência consubstanciada no auto de infração. O acórdão do colegiado a quo recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do Fato gerador: 26/11/2012, 07/02/2013

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. DANO AO ERÁRIO. PERDIMENTO DAS MERCADORIAS. CONVERSÃO EM MULTA.

A ocultação do real adquirente mediante a interposição fraudulenta de terceiros em operação de importação é definida como dano ao Erário, punível com a pena de perdimento das mercadorias, convertida em multa em montante igual ao valor aduaneiro no caso de não localização, revenda ou consumo das mercadorias objetos da importação.

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. 191/205, 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 n.º 07154-2013-00211-0;
- AS RAZÕES DE DEFESA.

Tendo em vista que a inscrição no CNPJ do sujeito passivo DAQING CHEN - ME, doravante denominado apenas de “DAQING CHEN”, encontra-se na situação BAIXADA desde 21/07/2021 (fls. 206), devido à EXTINCAO P/ ENC LIQ VOLUNTARIA, e que a decisão da DRJ ocorreu em sessão realizada em 4 de agosto de 2021 (fls. 168), a intimação do acórdão (fls. 214) foi encaminhada para o endereço cadastral do responsável pela pessoa jurídica autuada, Sr. DAQING CHEN (fls. 207), o qual, segundo aviso de recebimento às fls. 217, a recebeu em 16/09/2021, iniciando-se o prazo de 30 dias para a apresentação do recurso voluntário em 17/09/2021, que chegou a termo em 18/10/2021, 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.

Fl. 5 do Acórdão n.º 3001-002.519 - 3ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo n.º 11762.720172/2014-10

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 BRASALES 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 federal¹:

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 1.861/2018²).

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**

¹ <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>

² 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.

sua conta própria, mas, sim, entre o exportador estrangeiro e a adquirente, pois dela se originam os recursos financeiros.

[...]

Para que uma operação de importação por conta e ordem de terceiro seja realizada de forma regular, é necessário, antes de tudo, que tanto a pessoa jurídica adquirente quanto a empresa importadora sejam habilitadas para operar no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), nos termos da IN RFB n.º 1.984/2020³. 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 n.º 1.861/2018⁴).

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.**

³ Obs.: à época dos fatos, a habilitação de importadores no Siscomex era disciplinada pela Instrução Normativa RFB n.º 1288, de 31 de agosto de 2012.

⁴ A referida Instrução Normativa revogou a IN SRF n.º 634/2006, que tratava da importação por encomenda.

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

Outro efeito importante desse tipo de operação é que, conforme determina o artigo 14 da Lei 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. 193)

[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. 194).

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. 157/162) 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° 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 ri° 0714-2013-00211-0), de maneira que a fiscalização siga nos moldes ordinários, sem a automática seleção das cargas importadas para o "canal cinza" nem a irrestrita exigência de depósito garantia.**

[grifo nosso]

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

No mais, o relatório da sentença informa que a ação judicial sequer foi ingressada com a intenção de afastar totalmente a fiscalização levada a cabo a partir do MPF nº 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 nº 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 nº 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. 196). 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. 195/196).

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. 196). 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. 196);
- 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. 197);
- 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. 197);
- 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. 198);
- 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. 198);

- Afirma que “*não há, em todo aparato probatório juntado aos autos, qualquer prova ou indício que indique que a Daqing Chen 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. 199);
- 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.

De fato, da leitura do Relatório de Fiscalização referente ao auto de infração de que trata o PAF n.º 11762.720054/2014-01 (vide fls. 15/87), constata-se que a fiscalização aponta ter identificado tanto interposições fraudulentas comprovadas quanto presumidas. Contudo, deixa claro que, no caso das interposições comprovadas, a exigência seria em relação ao suposto ocultado com imputação de responsabilidade solidária para a BRASALES, *in verbis*:

Uma vez estabelecida a ausência de comprovação da origem dos recursos empregados nas operações de comércio exterior pelos motivos já analisados e expostos acima (item 5.2), há, como consequência legal disposta no art. 23, V, do DL 1.455/76, c/c §2º do mesmo dispositivo, dano ao Erário, sendo de ser aplicada a pena disciplinada no §3º do mesmo dispositivo, uma vez que não há estoques na posse da BRASALES.

Entretanto, há duas possibilidades de aplicação da penalidade: no importador, quando não se logra estabelecer a identidade da pessoa oculta, ou no adquirente oculto.

São passíveis de identificação os adquirentes que anteciparam recursos empregados nas operações respectivas, por força do art. 27 da Lei n.º 10.637, de 2002, acima já transcrito, pois, nestes casos, presume-se que a operação se deu por conta e ordem deste adquirente; **nos demais casos, à contrario sensu, não se tem o elemento autorizador de tal presunção, restando sem identidade certa o adquirente oculto, casos em que a penalidade acima descrita é aplicada no importador, no caso, na BRASALES.**

Nos casos em que se logra estabelecer a identidade do adquirente oculto, cabe à BRASALES solidariedade, nos termos do art. 32, parágrafo único, do Decreto-Lei n.º 37, de 1966, com a redação dada pela Lei n.º 11.281, de 2006. (fls. 85/86).

[grifo nosso]

Portanto, não se chegou a uma conclusão (interposição presumida) e na sequência mudou-se para outra (interposição comprovada). Na realidade, em algumas declarações de

importação, a fiscalização indica que teria havido interposição presumida e em outras a interposição comprovada. Para aquelas, a multa substitutiva da pena de perdimento foi formalizada por meio do auto de infração de que trata o PA nº 11762.720054/2014-01 e a exigência recaiu exclusivamente sobre a BRASALES, enquanto que para estas foram abertos procedimentos distintos, como é caso deste, com a imposição da multa substitutiva à pessoa apontada como ocultado e a atribuição de responsabilidade solidária à BRASALES.

Além do mais, no próprio PA nº 11762.720054/2014-01, a fiscalização já indicou quais seriam as pessoas ocultadas (vide fls.16/24), apenas não realizou a autuação destas naquele trabalho justamente porque tratava-se de várias operações distintas, envolvendo pessoas também distintas, o que, obviamente, impediria a formalização de um único auto. Sem falar da questão do sigilo fiscal, que estaria prejudicada, caso a fiscalização assim agisse.

.....

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 nº 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 operações de importação foram regulares; que a venda da totalidade das mercadorias a um único cliente logo na sequência do desembarço 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 em relação a estes pontos, julgo necessário recapitular as conclusões apresentadas nos trabalhos de fiscalização levados a cabo tanto no processo nº 11762.720054/2014-01 (vide fls. 15/87) quanto neste (cf. RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO ANEXO AO AUTO DE INFRAÇÃO - fls. fls. 111/124), de modo a embasar não só meu próprio voto como também dos demais membros deste colegiado. Vejamos:

- No relatório fiscal de que trata o PA nº 11762.720054/2014-01, a fiscalização aduaneira fez os seguintes apontamentos acerca das operações da BRASALES:
 - Registro de 930 DIs de consumo no período fiscalizado (01/2009 a 08/2013), totalizando R\$ 49.793.224,77 em valores CIF e 12.870,714 toneladas em mercadorias. Considerando que o capital social da BRASALES no início desse período era de R\$ 10.000,0 e ao final R\$ 500.000,00, essas importações chegaram a corresponder a 603 vezes o valor do capital próprio, para um lucro de apenas 5% a 10%, segundo informação do próprio sócio administrador da empresa (Sr. Paulo);
 - Intimados a informarem como se davam os pagamentos e a apresentarem os recibos, a maioria dos clientes da BRASALES apresentou recibos fornecidos por esta. De acordo com a fiscalização *“tal fato contraria o que o Sr. Paulo respondeu ao quesito de número 26 do Termo de Entrevista (DOC. 02), quando afirmou que todos seus recebimentos eram via banco, deste modo, não há motivo para o fornecimento de recibos usados normalmente na modalidade de pagamentos em carteira.”*;
 - A fiscalização indica *“uma similaridade também nas respostas na forma da oferta das mercadorias, via de regra pelo Sr. Paulo, e na forma de confecção dos pedidos, via de regra por telefone através do Sr. Paulo”* e salienta:

A gigantesca variedade dos produtos dos clientes acima que vão de infinitos itens de bazar, passando por peças automotivas, móveis, roupas, artigos de informática, brinquedos etc, exigiriam mais de que as duas únicas pessoas que geralmente foram citadas como sendo as que ofertavam, tiravam os pedidos e recebiam os pagamentos, já que é o Sr. Paulo que assina os recibos.

- O relatório de fiscalização ainda destaca que, apesar da grande quantidade importações por conta própria e da ausência de registro de que tenha atuado como importador por conta e ordem de terceiros, a BRASALES apresentava-se em seu sítio eletrônico como *“prestadora de serviços relativos à importação e à exportação, não oferecendo, em nenhum momento, qualquer mercadoria para venda”*;
- Os livros contábeis apresentados pela BRASALES não contém registro diários dos lançamentos, mas tão somente a consolidação da movimentação das contas contábeis ao final de cada mês. De acordo com a fiscalização *“estas falhas tornam a escrita da BRASALES imprestável, a partir de 01/01/2010, pois, a rigor, não houve registro dos fatos ao seu tempo, mas escrituração como se todos os fatos tivessem ocorrido no último dia de cada mês”*;

- A fiscalização aponta ausência de comprovação idônea da origem dos recursos empregados no comércio exterior;
 - A autoridade fiscal destaca que “*analisando as DI, verifica-se, nas informações complementares, referência ora a “CLIENTE”, ora “NOSSA REFERENCIA”, ora “SUA REFERENCIA” todas elas, em última análise, vinculativas da DI ao adquirente/pedido, comprovando que, na data de registro da DI, o adquirente já era conhecido pela BRASALES, e, como tal, deveria ter constado no campo próprio da DI.*”;
 - O relatório fiscal destaca que “*de um modo geral, os adquirentes da BRASALES negaram a existência de intermediação - embora os elementos apresentados indiquem diversamente -, mas, em dois casos, houve a confirmação cabal da intermediação das operações pela BRASALES.*”.
 - Por fim, o relatório indica que houve representação para fins da declaração de INAPTIDÃO do CNPJ da BRASALES⁵.
- Por sua vez, o relatório referente à fiscalização em análise neste processo, em suma, traz as seguintes conclusões:

3. DAS INFLAÇÕES APURADAS

Da planilha reproduzida abaixo e sobre a qual já tecemos comentários podemos concluir o seguinte neste tópico:

DIs DA BRASALES VENDIDA TOTALMENTE PARA DAQING CHEN

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M
1	PARTICIPANTE	CNPJ	NUMIN	DI REGIS	DI DESAMB	QTD COMERC PRODUZIDA	BASE SALES REAL IMP (R+C)	NOBRE IMPOR EXPOR	IF BPO R ECPO R	SALOCAL DESPACHO	TIPO DI	DI DA EMISSÃO	Nº DA NOTA FISCAL
2	DAQING CHEN - ME	13.195.169/0001-08	1223067066	26/11/12	26/11/12	25.740,00	39.952,35	BRASALES COM AL		DRF - Nova Iguaçu	Consumo	27/11/2012	2755
3	DAQING CHEN - ME	13.195.169/0001-08	1302575075	07/02/13	07/02/13	27.232,00	44.494,85	BRASALES COM AL		DRF - Nova Iguaçu	Consumo	07/02/2013	3430
4							84.447,20						

Referentes às vendas da BRASALES COMERCIO EXTERIOR LTDA para a DAQING, algumas características típicas de operações comerciais, onde ocorre a Interposição de Terceiros, tais como:

- a) a emissão rotineira de NF-e de Saída contendo rol de mercadorias, qualitativa e quantitativamente, idêntico à relação de mercadorias recentemente nacionalizada por uma única Declaração de Importação; e
- b) o período de tempo de no máximo 24 horas entre o desembaraço de ambas as DI e as respectivas notas fiscais de venda para a autuada indicando uma prévia definição do adquirente final da mercadoria antes mesmo de sua importação.

Restou claro que existem indícios, suficientes para que concluamos que a empresa BRASALES, nestas 2 (duas) importações por ela promovidas, oculta adquirente/encomendante único, no caso a DAQING.

⁵ Em consulta ao Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral, no endereço eletrônico https://solucoes.receita.fazenda.gov.br/servicos/cnpjreva/Cnpjreva_Comprovante.asp, constata-se que o NÚMERO DE INSCRIÇÃO 10.627.051/0001-00 encontra-se na SITUAÇÃO CADASTRAL INAPTA, desde 03/12/2009, pelo MOTIVO: Prática Irregular De Operação De Comercio Exterior.

Complementando o entendimento que estas importações eram de fato previamente encomendadas pela DAQING, podemos ver no ANEXO 2, Termo de Entrevista lavrado em 24 de setembro de 2013, retirado do auto de infração da BRASALES, que na pergunta 29 o sócio gerente e vendedor da empresa Sr. Paulo quando perguntado sobre a quantidade e localização de seus depósitos afirma que :

" Nenhum além do depósito da sede, destinado exclusivamente aos produtos sob controle da ANVISA".

Porém, no caso da DAQING os produtos são exclusivamente de bazar como mochilas e bolsas femininas o que nos leva a conclusão que para estes nem mesmo depósito da importadora BRASALES havia. O que corrobora o entendimento que os produtos ao chegar ao Brasil já tinham destino certo.

Na totalidade das Declarações de Importação não existe indicação, no campo Adquirente de Pessoa Física ou Jurídica diversa da empresa BRASALES.

Consulta efetuada no Sistema RADAR não indicou que a empresa BRASALES tenha registrado uma eventual atuação por conta e ordem de terceiros, respeitando os preceitos contidos à IN/SRF n.º 225/2002; nem por encomenda, respeitando os preceitos contidos à IN/SRF n.º 634/2006.

Logo, em comprovando a Fiscalização a procedência dos indícios acima descritos, o que entendemos p fizemos, poder-se-á configurar a Interposição Fraudulenta de Terceiros em operações de comércio exterior; figurando como Interposta a empresa BRASALES e como Real Adquirente e/ou Encomendante das mercadorias a DAQING, nas 2 importações indicadas na planilha constante deste relatório.

[grifo nosso]

Analisando as apurações feitas nestes dois trabalhos, constato que na fiscalização de que trata o processo n.º 11762.720054/2014-01 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 (vide fls. 16/24).

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, fato é que os elementos trazidos pela fiscalização para comprovar a participação da DAQING CHEN nas importações objeto das DIs n.º 12/2206746-5 e n.º 13/0257507-6 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 desembaraço 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 DAQING CHEN 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