



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 12466.720558/2014-21  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-002.196 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de maio de 2016  
**Matéria** INFRAÇÃO COMÉRCIO EXTERIOR  
**Recorrente** MELTEX AOY COMERCIO DE MANUFATURADOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 28/11/2013 a 02/01/2014

CESSÃO DO NOME PARA UTILIZAÇÃO EM OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR. MULTA PREVISTA NO ART. 33, DA LEI Nº 11.488/07.

A cessão do nome para operações de comércio implica na aplicação da multa de 10% (dez por cento) do valor da mercadoria, prevista no art. 33, da Lei nº 11.488/07.

VERDADE MATERIAL. MEIOS DE PROVAS.

Por se tratar de a simulação de divergência entre realidade e subjetividade, é difícil, quando não impossível, comprová-la diretamente, pelo que se admite que seja provada por todos os meios admitidos em Direito, inclusive indícios e presunções.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os conselheiros Tatiana Josefovicz Belisário, Cássio Schappo e Pedro Rinaldi de Oliveira Lima. Este último apresentará declaração de voto.

CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA - Presidente.

CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Cássio Schappo, Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), José

Luiz Feistauer de Oliveira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Tatiana Josefovicz Belisário e Winderley Morais Pereira.

Ausentes, justificadamente, as conselheiras Mércia Helena Trajano D'Amorim e Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo

## Relatório

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo abaixo o relatório que compõe a Decisão Recorrida.

*Trata-se de auto de infração para cobrança de crédito tributário de R\$ 212.133,90, referente a aplicação da multa de 10% sobre o valor aduaneiro das operações de importação amparadas pelas Declarações de Importação (DI) listadas as fls 48, por ter a MELTEX AOY cedido seu nome com vistas ao acobertamento dos reais intervenientes.*

*Informa a auditoria fiscal que:*

*- submeteu seis declarações de importação da MELTEX AOY ao procedimento especial de controle aduaneiro previsto na Instrução Normativa – IN RFB 1.169/11, durante o qual restou comprovada a ocorrência de ocultação do real comprador das mercadorias e conseqüentemente a cessão do nome da Meltex Ltda para o acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários das operações de comércio internacional;*

*- a imensa maioria das confecções anteriormente nacionalizadas pela Meltex Ltda contendo a marca EMPÓRIO COLOMBO havia sido transferida para a ADM Comércio de Roupas Ltda, empresa vinculada à detentora do registro da marca juntamente ao INPI;*

*- a Meltex Ltda admitiu que parte das mercadorias das DIs 13/2356010-8, 13/2361507-7 e 13/2361508-5 realmente seria comercializada para a detentora do registro da marca EMPÓRIO COLOMBO junto ao INPI, mas alegou que uma parcela dos produtos seria vendida para empresas sem vínculo com aquela;*

*- foi constatado que parte dessas camisas somente foi revendida para empresas sem vínculo com a proprietária da marca em conseqüência de os produtos apresentarem defeito de fabricação e por esse motivo terem sido recusados pela encomendante das mercadorias, gerando inclusive a retirada das etiquetas originais e sua substituição.*

*- ainda foi constatado que as confecções de outras 19 Declarações de Importação desembaraçadas pela Meltex Ltda contendo confecções com a marca EMPÓRIO COLOMBO foram transferidas de forma rápida e integral para a ADM Comércio de Roupas Ltda;*

- há fortes evidências de ocultação do real comprador das confecções constantes das DIs 13/2356010-8, 13/2361507-7 e 13/2361508-5 e, por conseguinte, da cessão do nome do nome da Meltex Ltda para acobertar os reais intervenientes ou beneficiário dessas operações comerciais;

- analisando o histórico de importações realizadas pela ADM Comércio de Roupas Ltda desde o início do ano de 2009, foram identificadas centenas de DIs nas quais esta empresa foi informada como interveniente pelos respectivos importadores, ou seja, tendo sido indicada como real destinatária das mercadorias, sendo que nenhuma DI foi registrada nesse período como tratando de operação de importação realizada por conta;

- A ADM Comércio de Roupas Ltda é controlada pela Q1 Comercial de Roupas S/A, empresa que detêm 99,97 % das quotas do capital social daquela e é uma das titulares do registro da marca EMPÓRIO COLOMBO junto ao INPI;

- por tudo apresentado neste auto de infração, restou demonstrado que as operações de importação constantes das DIs nº 13/2356010-8, 13/2361507-7, 13/2361508-5, 14/0008924-9, 14/0008925-7 e 14/0008927-3 foram realizadas com a ocultação ADM Comércio de Roupas Ltda como encomendante predeterminada das mercadorias, infração praticada mediante a interposição fraudulenta ou simulada da Meltex Ltda entre a empresa ocultada e o Fisco; e

- foi efetuada a representação fiscal para fins penais, previstas na legislação em vigor.

A MELTEX AOY pugna nos seguintes termos (fls. 942/986):

Demonstra dados pelos quais pretende provar que possui solidez, infraestrutura comercial, financeira e logística no mercado de vestuário como representante e distribuidora de diversas marcas;

Em relação ao caso em epígrafe, alega que todo o processo de desenvolvimento, aprovação de modelo, importação e comercialização correu por sua conta e risco, inexistindo qualquer influência da detentora da marca, muito menos encomenda, apresentando, para defender sua tese, os seguintes argumentos as fls. 944:

6. Seguindo sua linha de negócio, a Meltex formalizou Instrumento Particular de Licenciamento de Uso de Marca e no 12 Aditivo, firmados em 06 de maio de 2013 e em 09 de junho de 2013 ("Contrato de Licenciamento da Marca"), respectivamente, com a empresa Q1 Comercial de Roupas S.A., sociedade inscrita no CNPJ/MF sob o nº 09.044.235/0001-50, com sede na Rua Benjamin Constant, nº 77, sala 03, Bairro Sé, São Paulo, SP ("Q1"), titular dos direitos sobre o registro da marca "Empório Colombo" (fls. 419/425).

7. Segundo o Contrato de Licenciamento da Marca, a Meltex possui autorização para desenvolver qualquer produto com a marca "Empório Colombo". Assim, a Meltex desenvolve todo o produto (vide fls. 342/397), envia aos fabricantes chineses e, antes da aprovação, recebe uma amostra de cada produto (vide fls. 398/418). Somente após a definição dos modelos, quantidades e do recebimento das amostras enviadas pelos exportadores que a Meltex expõem estes produtos em showroom e envia representantes comerciais com mostruários aos clientes interessados.

*A Meltex apresenta contra argumentos aos expostos pela fiscalização no auto de infração, citando inclusive os documentos que serviram como prova na autuação, no sentido de defender sua tese de que não houve importação por encomenda e que todas as operações foram por sua conta e risco, logo não atuou em nome da "Empório Colombo".*

*Assim sendo, requer a MELTEX AOY, em preliminar, a nulidade do auto de infração, pois, segundo sua tese o lançamento teria sido efetuado:*

- sem observância dos requisitos do art. 142 do CTN, ou seja, sem ocorrência do fato gerador e existência de matéria tributável;*
- tendo como base operações amparadas por DI não nacionalizadas, pois existem mercadorias que foram submetidas ao regime aduaneiro especial de entreposto aduaneiro, logo não sofreram despacho para consumo;*
- sem se provar que as importações não ocorreram por conta própria, ou seja, não há provas de que ocorreram por encomenda de terceiros;*
- mesmo inexistindo dano ao erário;*
- sem comprovação de fraude ou simulação nas operações de importação;*
- baseado apenas em simples presunções por parte da fiscalização;*
- sem observância ao princípio da verdade material;*

*Resume assim, a MELTEX AOY, seus pedidos na pugna solicitando a anulação e insubsistência da autuação;*

Sobreveio decisão da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC, que julgou, por unanimidade de votos, improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido. Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido encontram-se consubstanciados na ementa abaixo transcrita:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 09/06/2016 por CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO, Assinado digitalmente em 13/06/2016 por CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA, Assinado digitalmente em 10/06/2016 por PEDRO RINALDI DE OLIVEIRA LIMA

Impresso em 14/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*CESSÃO DE NOME. OPERAÇÃO DE COMÉRCIO EXTERIOR.  
ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTES. MULTA  
PECUNIÁRIA. SUJEIÇÃO PASSIVA.*

*A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita à multa prescrita pelo artigo 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.*

Inconformada com a decisão, apresentou a Recorrente, tempestivamente, o presente recurso voluntário. Na oportunidade, reiterou os argumentos colacionados em sua defesa inaugural.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto

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

A recorrente sustenta a nulidade do lançamento, arguindo que:

*[...] inexistindo prova inequívoca da encomenda prévia e dos benefícios que o suposto acobertamento traria às partes e dos prejuízos causados ao erário por isso, a obrigação tributária não está configurada e o lançamento tributário é nulo por descumprimento ao disposto no artigo 142 do CTN e por ausência de provas concretas e da devida motivação.*

Em atenção ao alegado, verifica-se que o presente lançamento atendeu a todos os requisitos formais, bem como não restou constatada a ocorrência de cerceamento ao direito de defesa da recorrente, inexistindo, assim, qualquer razão para a declaração de nulidade do lançamento.

No tocante à ausência de provas, uma questão a ser dirimida é a de se saber se houve, no procedimento fiscal, comprovação material da infração. Para tanto, algumas considerações acerca de direito probatório, ou mais especificamente sobre como se chega à comprovação material de um dado fato, são necessárias.

Na busca pela verdade material – princípio este informador do processo administrativo fiscal –, a comprovação material de uma dada situação fática pode ser feita, em regra, por uma de duas vias: ou por uma prova única, direta, concludente por si só, ou por um conjunto de elementos/indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato. Não há, em sede de processo administrativo, uma hierarquização pré-estabelecida dos meios de prova, sendo perfeitamente regular o estabelecimento da convicção a partir do cotejamento de elementos de variada ordem, desde

que estejam estes, por óbvio, devidamente juntados ao processo. É a consagração da chamada prova indiciária, de largo uso no direito.

A comprovação fática do ilícito raramente é passível de ser produzida por uma prova única, isolada; aliás, só seria possível, praticamente, a partir de uma confissão expressa do infrator, coisa que dificilmente se terá, por mais evidentes que sejam os fatos.

O uso de indícios não pode ser confundido com a utilização de presunções legais. Diferem a presunção e o indício pela circunstância de que àquele o direito atribui, isoladamente, o vigor de um verdadeiro conformador de uma outra situação de fato que a lei presume, por uma aferição probabilística que ocorra no mais das vezes. Já o indício não tem esta estatura legal, uma vez que a ele, isoladamente, pouca eficácia probatória é dada, ganhando ele relevo apenas quando, olhado conjuntamente com outros indícios, transfere a convicção de que apenas um resultado fático seria verossímil.

Faz-se necessário ainda lembrar que no direito processual administrativo tributário é permitido, em princípio, todo meio de prova, uma vez que não há limitação expressa, ressaltando que predominam a prova documental, a pericial e a indiciária. Pois é exatamente a associação da primeira com a última que se permite concluir a respeito da correção e validade do lançamento.

Desta forma, as provas indiretas – indícios e presunções simples – podem ser instrumentos coadjuvantes do convencimento da autoridade julgadora quando da apreciação do conjunto probatório do processo administrativo tributário. As presunções legais ou absolutas independem de prova, assim como a ficção jurídica. As presunções relativas admitem prova em contrário. As presunções simples devem reunir requisitos de absoluta lógica, coerência e certeza para lastrear a conclusão da prova da ocorrência do fato gerador de tributo.

Alberto Xavier, em “Do lançamento. Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário”, Ed. Forense, 2ª ed., 1998, pág. 133, ao tratar das presunções e da verdade material, assim se pronuncia:

*A questão está em saber se os métodos probatórios indiciários, aí aonde são autorizados a intervir, são, em si mesmo, compatíveis com o princípio da verdade material.*

*Nos casos em que não existe ou é deficiente a prova direta pré-constituída, a Administração Fiscal deve também investigar livremente a verdade material. É certo que ela não dispõe agora de uma base probatória fornecida diretamente pelo contribuinte ou por terceiros; e por isso deverá ativamente recorrer a todos os elementos necessários à sua convicção.*

*Tais elementos serão, via de regra, constituídos por provas indiretas, isto é, por fatos indiciantes, dos quais se procura extrair, com o auxílio de regras da experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos fatos indiciados. A conclusão ou a prova não se obtém diretamente, mas indiretamente, através de um juízo de relação normal entre o indício e o tema da prova. Objeto de prova em qualquer caso são os fatos abrangidos na base de cálculo (principal ou substituta) prevista na lei; só que a verdade material se obtém de modo direto e nos quadros de um modo indireto, fazendo intervir*

*ilações, presunções e juízos de probabilidade ou de normalidade. Tais juízos devem ser, contudo, suficientemente sólidos para criar no órgão de aplicação do direito a convicção da verdade.*

Por fim, em se tratando especificamente da verificação de ocultação do real beneficiário de operação de importação, os atos praticados pelos contribuintes precisam ser analisados em conjunto, não sendo suficiente a constatação da validade formal do ato visto de forma isolada dos demais. Analisa-se o filme e não apenas a foto.

Pois bem, a lide gira em torno da aplicação da multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

A fiscalização afirma ter a empresa Meltex Ltda cedido seu nome à empresa ADM Comércio de Roupas Ltda para à importação de mercadorias, ocultando esta, real beneficiária das operações de comércio internacional, do Fisco.

A recorrente, à seu turno, alega a licitude das operações realizadas, contestando a alegação de fraude.

Delimitada a lide, inicio o julgamento com a transcrição do voto formalizado pelo conselheiro Winderley Moraes Pereira no Acórdão nº 3201-001.552, que aborda com maestria os temas controle aduaneiro e interposição fraudulenta, necessários para melhor compreensão da matéria:

### ***O controle aduaneiro e a interposição fraudulenta***

*O controle aduaneiro é matéria relevante em todos os países e a comunidade internacional busca de forma incessante o controle das mercadorias importadas, de forma a garantir a segurança e a concorrência leal dentro das regras econômicas e tributárias. Desde da edição do Decreto-Lei 37/66, o Brasil busca coibir as irregularidades na importação. Este diploma legal, determinava a conferência física e documental da totalidade das mercadorias importadas. Com o crescimento da economia nacional, a crescente integração do País no plano internacional e o aumento significativo das operações de comércio exterior. O Estado Brasileiro, decidiu modificar os controles que até então vinha exercendo sobre a importação, desenvolvendo controles específicos que se adequassem ao incremento das operações na área aduaneira. A solução veio com a entrada em produção do Siscomex-Importação em janeiro de 1997. A partir deste sistema, os controles de despacho aduaneiro de importação passaram a utilizar canais de conferência, que determinaram níveis diferentes de controles aduaneiros.*

*Desde um controle total durante o despacho aduaneiro, com conferência documental, física das mercadorias e avaliação do valor aduaneiro até a um nível mínimo de conferência.*

*Ao modernizar o seu sistema de controle aduaneiro o País flexibilizou o controle individual das mercadorias importadas, mas, daí nasceu a necessidade de também trabalhar o controle em nível de operadores de comércio exterior. A partir desta premissa foram definidos controles aduaneiros em dois*

*momentos distintos. O primeiro, anterior a operação de importação, quando é exigido uma habilitação prévia da empresa interessada em operar no comércio exterior. Este controle busca avaliar a idoneidade daquelas empresas que pretendem operar no comércio, e atualmente está disciplinado na Instrução Normativa da SRF nº 228/2002.*

*Apesar deste controle ser preferencialmente em momento anterior as operações. Existem situações em que não é suficiente para impedir operações irregulares. Para coibir estas irregularidades a Fiscalização Aduaneira também atua em momento posterior ao desembarço aduaneiro, buscando identificar irregularidades nas operações realizadas. O caminho adotado vem sendo o de confirmar a idoneidade das empresas envolvidas nas operações e investigar a origem do recursos utilizados.*

*A ocultação dos reais intervenientes ou a falta de comprovação da origem dos recursos configura, por força legal, dano ao erário, punível com a pena de perdimento das mercadorias, nos termos definidos no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76.*

"Art. 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

...

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 3º As infrações previstas no **caput** serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)"

*O art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76 trata de duas situações distintas. A primeira, de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação e a segunda, a interposição fraudulenta de terceiros, que pode ser comprovada ou presumida nos termos previstos no art. 22, § 2º, do Decreto-lei nº 1.455/76. A existência de uma das duas situações, quando comprovadas pelo Fisco, ensejam a aplicação da penalidade de perdimento.*

*Matéria que suscita controversa é se a comprovação da origem dos recursos, utilizados na operação de comércio exterior, afastaria a aplicação de penalidades. Tal argumento não encontra respaldo na legislação que disciplina a matéria. Nos termos do art. 23, inciso V do Decreto-Lei nº 1.455/76, o dano ao erário, punido com a pena de perdimento da mercadoria, ocorre quando a informação sobre os reais responsáveis pela operação de importação é deliberadamente ocultada dos controles fiscais e alfandegários, por meio de fraude ou simulação. A partir da determinação legal é incontestável que se a Fiscalização Aduaneira prova que determinada operação declarada ao Fisco não corresponde a realidade dos fatos, resta evidenciado o dano ao erário e o perdimento da mercadoria.*

*A comprovação da origem dos recursos afasta a presunção da interposição fraudulenta, mas de forma alguma é suficiente para afastar as outras previsões da norma que trata da ocultação dos reais intervenientes na operação de importação. Quando a origem dos recursos não está comprovada, presume-se a interposição fraudulenta, quando comprovada nos autos, cabe a Fiscalização provar a ocultação dos reais adquirentes da operação de importação, para a aplicação da penalidade de perdimento das mercadorias, nos termos do art. 22 do Decreto-Lei nº 1.455/76.*

*É mister salientar, que não são todas as operações por conta e ordem de terceiros são consideradas infração aduaneira. O art. 80 da Medida Provisória nº 2.158-35/ 01 estabeleceu a possibilidade de pessoas jurídicas importadoras atuarem em nome de terceiros por conta e ordem destes. Os procedimentos a serem seguidos nestas operações estão atualmente disciplinados na IN SRF nº 225/02.*

*Considerando a possibilidade de importações, com a intervenção de terceiros, fato previsto em lei e disciplinado pela Receita Federal, torna mais forte a pena a ser aplicada quando importador e real adquirente, utilizando de fraude ou simulação oculta esta operação do conhecimento dos órgãos de controle aduaneiro, visto que, o fato de não seguir as determinações normativas para as importações por conta e ordem, acarretam prejuízo aos controles aduaneiros, fiscais e tributários.*

*A par de toda a discussão sobre a aplicação da pena de perdimento da mercadoria por dano ao erário, a matéria ainda não fica totalmente resolvida, visto que em determinadas*

*situações, a pena de perdimento por diversos motivos não pode ser aplicada.*

*Aqui temos um empecilho ao cumprimento da norma, já que impedida de aplicar o perdimento, se não existir outra pena possível, equivaleria a uma ausência de punibilidade, o que poderia além do prejuízo não ser ressarcido, estimular futuros atos ilícitos, diante da não aplicação da pena aos infratores. Tal fato não ficou desconhecida pelo legislador, que de forma lúcida, criou a possibilidade da conversão da pena de perdimento em multa, no valor de 100% do valor da mercadoria, conforme previsto art. 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76.*

*Diante do arcabouço legal que trata a matéria, fica cristalino a procedência da aplicação da pena de perdimento, nas situações em que for comprovada a ocultação dos reais adquirentes da operação de importação, bem como a conversão da pena de perdimento em multa. Tal posição já é matéria assentada neste Conselho, conforme se verifica nos acórdãos nº 9303001.632, 320100.837 e 310200.792.*

***A procedência e legalidade da aplicação da multa de 10% na cessão de nome para terceiro nas operações importação.***

*Além, das penas referentes ao perdimento da mercadoria, a interposição fraudulenta também gera a aplicação da penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007.*

"Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996."

*De acordo com este mandamento legal, a pessoa jurídica que cede o nome para realização de operações de comércio exterior de terceiros fica sujeita a multa de 10% do valor da operação.*

*Questão reiteradamente discutida e questionada pela Recorrente é a alegação que a penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 afasta a aplicação da multa de perdimento e conversão da multa, nos casos de interposição fraudulenta, previsto no art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76.*

*A matéria foi disciplinada no art. 727, § 3º do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009.*

mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (Lei no 11.488, de 2007, art. 33, caput).

§ 1º A multa de que trata o caput não poderá ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) (Lei no 11.488, de 2007, art. 33, caput).

§ 2º Entende-se por valor da operação aquele utilizado como base de cálculo do imposto de importação ou do imposto de exportação, de acordo com a legislação específica, para a operação em que tenha ocorrido o acobertamento.

§ 3º A multa de que trata o caput não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias na importação ou na exportação. "

*A determinação do § 3º deixa cristalino que a multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/07 não prejudica a aplicação da pena de perdimento, assim não existe substituição das penalidade, tampouco, revogação das penalidades previstas no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76 por esta nova multa.*

Pois bem, introduzido o tema, e delimitada a lide, que se concentra na verificação se, de fato, a empresa importadora Meltex Ltda atuou em nome da empresa ADM Comércio de Roupas Ltda, ocultando do Fisco tal situação, inicia-se agora a análise dos documentos e fatos trazidos aos autos pelas partes.

A fiscalização apresenta relatório fiscal com os seguintes apontamentos:

#### **7 – DA OCULTAÇÃO DO REAL COMPRADOR E DA CESSÃO DE NOME**

*As suspeitas da ocorrência de ocultação do real comprador das confecções constantes das **Declarações de Importação** objeto deste auto de infração surgiram da informação de que **tais mercadorias tinham a marca EMPÓRIO COLOMBO, produtos cuja comercialização pelas lojas da Camisaria Colombo é de conhecimento público.***

*Por meio de pesquisa realizada no sítio do INPI na rede mundial de computadores foi constatado que a marca EMPÓRIO COLOMBO para uso em vestuário está registrada em nome da QI Comercial de Roupas S/A, companhia integrante do grupo empresarial de que faz parte a Camisaria Colombo.*

*A pedido da fiscalização tributária foi apresentado por esta importadora um contrato de licenciamento da marca, mas esse documento, além de estranhamente não prever qualquer remuneração pelo seu uso, tinha reconhecimento de firma notarial posterior ao registro da primeira DI objeto deste auto de infração.*

***Importação contendo produtos com a marca EMPÓRIO COLOMBO.***

*E no SPED foi observado que uma grande quantidade das mercadorias que haviam sido nacionalizadas com essa marca tinha sido comercializada para a empresa ADM Comércio de Roupas Ltda, que também é vinculada à Camisaria Colombo.*

*Em resposta a intimação formulada pela fiscalização aduaneira a Meltex Ltda negou que as mercadorias das Declarações de Importação nº 13/2356010-8, 13/2361507-7 e 13/2361508-5 tivessem sido encomendadas pela ADM Comércio de Roupas Ltda, mas reconheceu que parte dos produtos dessas DIs seria comercializada para esta empresa.*

*A Meltex Ltda ainda alegou que comercializa as mercadorias com a marca EMPÓRIO COLOMBO para empresas sem vínculo com a proprietária dessa marca e apresentou notas fiscais com a finalidade de demonstrar essas vendas.*

*Diante das evidências de ocultação do real comprador das mercadorias dessas DIs, as três foram submetidas ao procedimento especial de controle aduaneiro previsto na IN RFB 1169/11.*

*Durante essa ação fiscal foi analisado o histórico de nacionalizações de confecções com a marca EMPÓRIO COLOMBO realizadas pela Meltex Ltda, tendo sido identificado um total de 21 declarações de importação desembaraçadas com tais produtos.*

*Dessas DIs, 19 tiveram as suas confecções transferidas de forma integral para a ADM Comércio de Roupas Ltda e isso ocorreu rapidamente, ou seja, pouco depois do desembarço das mercadorias por esta Alfândega.*

*Restava esclarecer o que ocorreu com as confecções constantes das outras duas DIs, cujas camisas do tipo polo a Meltex Ltda alegou que, em parte, teriam sido comercializadas para empresas sem vínculo com a proprietária da marca EMPÓRIO COLOMBO.*

*Em contato com empresas para as quais foram revendidas tais camisas foi obtida a informação de que estas não comercializavam produtos contendo marcas de lojas concorrentes e que as confecções adquiridas não tinham as etiquetas originalmente afixadas nos produtos.*

*Por essa razão, foi necessária a realização de verificação física das mercadorias das Dis nº 13/2356010-8, 13/2361507-7 e 13/2361508-5 no recinto alfandegado em que estão armazenadas, nas quais foi constatada a afixação de quatro etiquetas contendo as marcas EMPÓRIO COLOMBO e COLOMBO.*

*Também foi efetuada **verificação** das confecções nacionalizadas por meio das Declarações de Importação nº 13/1772806-0 e 13/19443992 que ainda restavam **no depósito da Meltex Ltda**, DIs das quais uma parcela das mercadorias teria sido revendida para empresas sem vínculos com a proprietária da marca **EMPÓRIO COLOMBO**.*

*Nessa análise, constatou-se **que a parcela das confecções dessas duas DIs que não foi comercializada para a ADM Comércio de Roupas Ltda foi objeto de rejeição dessa empresa em razão de defeito de fabricação.***

***Em consequência dessa rejeição, a Meltex Ltda efetuou a retirada das etiquetas contendo as marcas EMPÓRIO COLOMBO e COLOMBO e as substituiu por outra de uso desta importadora.***

*Portanto, foi em decorrência desse defeito de fabricação que as camisas foram comercializadas para empresas sem vínculo com a proprietária da marca **EMPÓRIO COLOMBO**.*

*Assim sendo, essas confecções foram comercializadas para essas empresas sem as etiquetas originalmente afixadas nas camisas e é evidente que essas vendas somente foram realizadas para estas destinatárias em consequência dos defeitos de fabricação constatados.*

*Isso demonstra que tanto o contrato de licenciamento da marca **EMPÓRIO COLOMBO** quanto o aditivo apresentado posteriormente com a fixação do pagamento de royalties foram instrumentos para tentar dissimular a ocultação da ADM Comércio de Roupas Ltda como real compradora dos produtos e a cessão do nome da Meltex Ltda para acobertar aquela empresa e com esses artifícios dificultar a comprovação dessas infrações à legislação aduaneira.*

*O contrato de licenciamento da marca tem data de reconhecimento das firmas dos sócios da detentora da marca **EMPÓRIO COLOMBO** posterior ao dia de registro da primeira DI objeto deste auto de infração.*

*Somente em razão de questionamentos da fiscalização tributária em relação à falta da previsão de pagamento de royalties pela utilização dessa marca pela Meltex Ltda é que esta importadora apresentou um aditivo ao contrato de licenciamento prevendo tal remuneração.*

***A constatação de que nenhuma das confecções importadas com a marca EMPÓRIO COLOMBO desembaraçadas pela RFB foi comercializada para empresa sem vínculo com a detentora da marca contendo as etiquetas originais, demonstra que tanto o contrato de licenciamento quanto o aditivo apenas tinham por finalidade tentar evitar que a fiscalização tributária descobrisse a ocorrência da ocultação do real comprador das mercadorias das DIs registradas como contendo operações de importação realizadas por conta própria pela Meltex Ltda e comprovasse a***

***cessão do nome da autuada para acobertar a ADM Comércio de Roupas Ltda.***

***Durante o procedimento especial de controle aduaneiro das três primeiras DIs objeto deste auto de infração, foram registradas as Declarações de Importação nº 14/0008924-9, 14/0008925-7 e 14/0008927-3, também contendo confecções com a marca EMPÓRIO COLOMBO e cujas mercadorias foram entrepostadas.***

***Os produtos dessas Declarações de Importação não foram nacionalizados imediatamente em razão da ação fiscal à qual foram submetidas as outras três DIs, mas ingressaram no território aduaneiro brasileiro com a mesma irregularidade destas, a ocultação da ADM Comércio de Roupas Ltda como encomendante predeterminada das mercadorias.***

***A Meltex Ltda apresentou requerimento solicitando prazo para a realizar a sua vinculação à ADM Comércio de Roupas Ltda no Siscomex, mas além de não atender ao Termo de Intimação por meio do qual foi solicitado cópia dessas três Declarações de Importação e dos correspondentes instrutivos, tal pedido é descabido para regularizar a situação das mercadorias entrepostadas, pois foi formulado após a instauração do procedimento de fiscalização sobre tais produtos.***

***Considerando as etiquetas existentes nas camisas contendo a marca EMPÓRIO COLOMBO e que confecções podem ser fabricadas com diferentes tipos de tecidos, modelos, desenhos, combinação de cores e variados tamanhos (P, M e G), não é aceitável que a Meltex Ltda tenha realizado a importação de mais de 1.000.000 de peças e as transferido para a ADM Comércio de Roupas Ltda com tanta rapidez sem que existisse uma encomenda prévia realizada por esta empresa, na qual todas as quantidades e especificações dos produtos estivessem acordadas entre as duas empresas.***

***Por todos os elementos de prova apresentados, restou comprovado de forma inequívoca que a ADM Comércio de Roupas Ltda é a real compradora das mercadorias importadas com a marca EMPÓRIO COLOMBO constantes das Declarações de Importação objeto deste auto de infração e, por conseguinte, foi demonstrado que a Meltex Ltda cedeu seu nome com a finalidade acobertar aquela interveniente.***

***A ADM Comércio de Roupas Ltda é encomendante predeterminada das camisas e foi ocultada nas Declarações de Importação registradas em nome da Meltex Ltda, descumprindo a legislação que instituiu e regulamentou a modalidade de importação por encomenda.***

***A informação prestada à Receita Federal do Brasil de que se trata de operações de importação realizadas por conta própria pela Meltex Ltda implica em que a ocultação da real compradora das mercadorias ocorreu mediante fraude ou simulação.***

*Foi constatado que outras importadoras brasileiras adquirem mercadorias no exterior destinadas à ADM Comércio de Roupas Ltda, mas agindo de forma diferente da Meltex Ltda e cumprindo as normas vigentes relacionadas à terceirização de importações, a real destinatária dos produtos é identificada nas respectivas DIs.*

*Essas operações de importação realizadas por outras empresas demonstram que os responsáveis pela ADM Comércio de Roupas Ltda tem conhecimento da obrigatoriedade de sua identificação nas DIs cujas mercadorias são a essa empresa destinadas.*

A recorrente se defende alegando, basicamente, que todo o processo de desenvolvimento, aprovação do modelo, importação e comercialização correu por conta e risco única e exclusivamente da recorrente, inexistindo qualquer tipo de influência da detentora da marca, muito menos encomenda prévia.

Afirma ainda que os produtos são importados com a marca "Empório Colombo" pois teve como objetivo produzir produtos que atendessem, principalmente, mas não exclusivamente, as necessidades das empresas do grupo detentor da marca, sua principal cliente

Do exposto, resta incontroverso que a recorrente importou as mercadorias e as revendeu à empresa ADM Comércio de Roupas Ltda.

Resta definir se as mercadorias foram previamente encomendadas pela empresa ADM Comércio de Roupas Ltda., fato que teria sido ocultado das autoridades fiscais e que configuraria a infração ora em comento, ou se inexistiria esta prévia destinação dos produtos.

Pois bem, as evidências da ocultação do verdadeiro adquirente das mercadorias importadas saltam aos olhos.

As roupas adquiridas do exterior apresentavam etiqueta da marca "Empório Colombo", o que já restringiu a sua venda para a empresa ADM Comércio de Roupas Ltda, proprietária da marca.

As mercadorias importadas e que deram origem esta autuação foram, efetivamente, vendidas para a empresa ADM Comércio de Roupas Ltda.

Quanto ao contrato de licenciamento de uso de marca, o mesmo não tem relação com as importações realizadas pela recorrente, tendo em vista que todos os artigos foram revendidos para a própria empresa detentora da marca.

Os produtos revendidos a outras empresas, rejeitados por defeitos de fabricação e que não são objeto deste lançamento, tiveram as etiquetas extraídas e substituídas, o que os afasta do objeto do alegado contrato de licenciamento.

Ora, é abusar da inteligência destes julgadores alegar "[...]que as importações fiscalizadas foram realizadas por conta e risco exclusivo da Recorrente, sem qualquer interferência, ou mesmo conhecimento, da empresa detentora da marca "Empório Colombo".

O negócio entre as empresas é evidente. Não se trata de importar mercadorias da marca "Empório Colombo" para futura revenda a compradores indeterminados. Desde antes da operação de importação o destinatário já está definido, informação esta que foi ocultada à RFB.

Perceba-se que esta mesma operação de importação por encomenda é usualmente realizada pela empresa ADM Comércio de Roupas Ltda. junto a outras operadoras de comércio internacional.

A recorrente, contudo, optou por realizar a importação por encomenda como se fosse uma importação por conta própria, caracterizando a infração ora em julgamento.

Em relação à alegação de que parte das mercadorias importadas foram encaminhadas para entreposto aduaneiro, onde se encontravam quando foram objeto de pena de perdimento, o regime especial de entreposto aduaneiro na importação apenas permite a armazenagem de mercadoria estrangeira em local alfandegado de uso público, com suspensão do pagamento dos impostos incidentes na importação.

A situação em comento, contudo, permanece inalterada, não modificando o fato de que as mercadorias foram importadas já com um destinatário definido, que não foi informado nos documentos aduaneiros.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto - Relator

## **Declaração de Voto**

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima

Com respeito e admiração das colocações do nobre Conselheiro Relator, apresento e reproduzo entendimento divergente que foi acompanhado pela minoria dos Conselheiros em sessão, de forma a considerar procedente o Recurso Voluntário no mérito.

O Auto de Infração de fls. 6 capitulou os fatos ocorridos em 24/02/2014 no tipo "Cessão do nome da pessoa jurídica com vistas do acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários" (com fundamento no Regulamento aduaneiro de 2009 e Lei 11281/06, Art. 11).

A conclusão da fiscalização é a de que o contribuinte teria cedido seu nome para realização de operação de comércio exterior de terceiros, com a intenção de acobertar os reais intervenientes ou beneficiários nas operações de importação constantes nas DI juntadas aos autos.

Trata-se da DI destinada a nacionalização de camisas do tipo polo, fabricadas na China e exportada por empresa em Hong Kong. Esta DI foi formalizada como operação por conta própria do contribuinte, sem a declaração de adquirente ou encomendam-te predeterminado de mercadorias. A fiscalização entendeu que teria sido uma operação por conta e ordem de terceiro pois havia nas mercadorias a utilização da marca Empório Colombo.

O centro da lide gira em torno da premissa adotada pela fiscalização, de que as mercadorias deveriam ser comercializadas somente pela Camisaria Empório Colombo.

Assim, a fiscalização juntou extrato de pesquisa do INPI para demonstrar que a marca da camisaria Colombo é registrada em nome da empresa Q1 Comercial de Roupas AS, que é empresa do grupo empresarial da camisaria colombo, o que até este momento da análise não comprova a ocorrência das normas capituladas. Comprova somente que o próprio grupo da Camisaria Empório Colombo tem registro da própria marca, o que é por demais óbvio.

Mas em continuidade dos trabalhos, por conferência de notas fiscais, a fiscalização verificou que algumas das mercadorias seriam destinadas à empresa ADM Comércio de Roupas Ltda, empresa do grupo empresarial da Camisaria Empório Colombo.

A partir desses indícios a fiscalização concluiu comprovada a ocorrência de ocultação do real comprador das mercadorias e cessão do nome do contribuinte para o grupo Camisaria Empório Colombo.

Mas o contribuinte possui contrato de licenciamento da marca Empório Colombo anterior à fiscalização fls. 419/425, informou que efetua as compras por conta e risco e que vende as mercadorias no mercado, sem anterior encomenda.

De fato, a fiscalização não provou a existência de encomenda.

O contribuinte ainda alegou e comprovou que venderia as mesmas mercadorias para outras empresas por se tratarem de tendências mercadológicas da moda.

Apresentou notas fiscais que confirmam a revenda de mercadorias para outras empresas (fls. 17 e 18 a exemplo). Assim como apresentou atas notariais em seus memoriais que confirmam o desembaraço de outras mercadorias e destinação diversa e desvinculada do grupo Empório Colombo em sua totalidade.

A fiscalização chamou atenção para a troca de etiquetas das mercadorias nos casos das revendas para outras empresas, contudo, este ponto é um dos mais favoráveis às alegações apresentadas pelo contribuinte.

Explica-se. A fiscalização concluiu que não é compreensível que o contribuinte pudesse comercializar para outras empresas as mesmas mercadorias que comercializou para o grupo Empório Colombo. Mas a própria fiscalização verificou que o contribuinte comercializou as mesmas mercadorias com outras etiquetas – fls. 21.

Havendo inclusive a revenda de mercadorias com defeito, reconhecida pela própria fiscalização, o que configura ainda mais as alegações de defesa do contribuinte, por se tratar de indício de que o contribuinte importa por conta e risco, tendo de revender as mercadorias que não atingem a qualidade esperada do grupo Empório Colombo e arcando com prejuízos decorrentes.

Seria mais adequado considerar que se trata mesmo de importação por conta e ordem própria, conforme alegado em defesa, porque não configurada a ocultação do real comprador ou cessão do nome a terceiros. O contribuinte juntou em suas defesas os fatos e informações que comprovam sua total capacidade e recursos próprios para realizar as operações.

Informou possuir contratos com outras marcas, da mesma forma como possui com o grupo Empório Colombo. Comprovou que há estudo de mercado próprio, produtos específicos para cada época do ano e desenvolvimento próprio do produto fls. 328, de forma que, por se tratar de tendência e moda, o risco é inerente às atividades, porque se não agradar o mercado não vendem, o que resulta em prejuízo.

A ocultação também inexistiu uma vez que as operações são claras e declaram todos os envolvidos. As marcas não são comercializadas exclusivamente na rede da Empório Colombo e o contribuinte, além do contrato, possui carta da detentora da marca que a autoriza a comercializar produtos com a marca empório colombo sem a autorização deles fls. 768/772.

A cessão de nome de forma fraudulenta normalmente ocorre para proteger os bens e integridade dos reais adquirentes da persecução penal e fiscal resultantes de eventual dano ao erário ou ocorrência de crime, mas não foi o que ocorreu no presente caso.

Verifica-se que diante dos indícios e provas apresentados pelo contribuinte, qualquer dificuldade na convicção de concluir que os fatos correspondem ao tipo elencado deveria decorrer, então, principalmente da análise entre o limite da autonomia privada e do conceito de simulação em sentido amplo, porque a simulação em sentido restrito está claro que não ocorreu. Não foi levantada a ilegalidade em atos de Planejamento Tributário, mas foi colocada em dúvida a formatação da operação comercial.

Assim, para que a formatação das operações fosse considerada uma simulação com o objetivo de suprimir tributos, deveria haver a contradição entre o resultado econômico simulado e o resultado econômico efetivo, que não foi demonstrado pela fiscalização. Não há nos autos a demonstração do fim atípico, essencial para a subsunção dos fatos ao tipo.

É importante considerar que a questão da simulação é somente alcançada mediante a cuidadosa interpretação sistemática de diversos dispositivos do CC/2002, o que denota a ausência de uma norma geral de antielisão no Brasil e não se confunde com uma norma antissimulação ou antievasão. Restando, portanto, ao presente caso, a análise da validade da estrutura jurídica adotada, que poderia ou não ser relevante diante do nascimento da obrigação tributária por lhe interessar apenas o conteúdo econômico dos fatos.

Diante da ausência de provas por parte da fiscalização e presença de provas por parte do contribuinte, se considerarmos a presunção elencada no tipo legal, somente com a ausência de motivo extratributário é que se poderia compor o quadro de indícios para a qualificação do vício da simulação, e está mais do que comprovado a existência de motivos mercadológicos que justificam a estrutura das operações.

Apresenta-se nesta declaração de voto entendimentos convergentes com a clássica formulação doutrinária fato-valor-norma, que nas palavras do Ilustre Professor Doutor Ives Gandra Martins em “Uma Teoria do Tributo” (fls. 436), defende que “tal formulação somente teria sentido, na medida em que a valoração do fato seja feita em coerência com a lei

natural, não sendo suficiente apenas o ato de valorar, mas o do valorar corretamente, único caminho para a identificação entre o direito natural e o direito positivo”.

Diante do exposto, a conclusão é a de que o contribuinte operou de forma legal e seguiu as exigências comerciais do mercado em que opera, o mercado da moda, desenvolvendo e importando mercadorias para o mercado Brasileiro de forma a representar diversas marcas e comercializar as mesmas mercadorias através de outras diversas marcas em diversas revendas no Brasil. Assumiu os riscos e contas da operação assim como não há nos autos a demonstração da fraude, simulação, cessão do nome a terceiro, ocultação do real adquirente ou dano ao erário, motivos pelos quais os fatos não correspondem ao tipo legal levantado no Auto de Infração e o Recurso Voluntário deve ser provido em sua integralidade.

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima