



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

Processo nº 15224.720021/2011-59
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-004.384 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de fevereiro de 2018
Matéria AI-ADUANA - INTERPOSIÇÃO
Recorrente HARLEY-DAVIDSON DO BRASIL LTDA E OUTRA (HDSP COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 14/09/2007 a 21/12/2009

OCULTAÇÃO MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. ÔNUS PROBATÓRIO.

A interposição fraudulenta pode ser presumida no caso de previsto no § 2º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976. Nos demais casos, deve a fiscalização demonstrar não só ter havido interposição (importação de produto que se sabe se posteriormente enviado a terceiro, não mencionado expressamente na declaração de importação) com ocultação, mas que esta foi perpetrada mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta, na forma descrita no inciso V do mesmo artigo 23.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

ROSALDO TREVISAN – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Robson José Bayerl, André Henrique Lemos, Mara Cristina Sifuentes, Renato Vieira de Ávila (suplente), Marcos Roberto da Silva (suplente), Cássio Schappo (suplente) e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

Relatório

Versa o presente sobre o **Auto de Infração** de fls. 14188 a 14240¹, exigindo multa proporcional ao valor aduaneiro, substitutiva do perdimento, por “ocultação do sujeito passivo, real comprador e responsável pela operação, mediante fraude ou simulação”, em declarações de importação registradas de 14/09/2007 a 21/12/2009, totalizando R\$ 3.416.491,00. É arrolada como responsável solidária à empresa “HARLEY-DAVIDSON do Brasil LTDA” (doravante “**HARLEY-DAVIDSON**”) a empresa HDSP Comércio de Veículos (doravante “**HDSP**”).

Na descrição dos fatos de fls. 14200 a 14239 narrou a fiscalização que: (a) a empresa “**HARLEY-DAVIDSON**” registrou, em 06/03/2009, a Declaração de Importação (DI) nº 09/0284267-0, por sua própria conta e ordem (indicando importação direta), para nacionalizar relógios de pulso, *displays* e estojos para relógio, figurando como exportador a “*BULOVA Corporation*”, dos Estados Unidos; (b) após suspeita de ocultação do real adquirente das mercadorias (fundada em endosso no AWB, histórico das empresas, e no fato de a “**HARLEY-DAVIDSON**” ter por objeto, em Manaus, a montagem de motocicletas, e não a comercialização de relógios, enquanto a “**HDSP**” comercializa tanto motos quanto relógios) optou a fiscalização por, estrategicamente, liberar a carga, com o intuito de monitorar a destinação da mercadoria, verificando-se que foram transferidas para a “**HDSP**”, evidenciando ocultação do real adquirente; (c) a operação da “**HARLEY-DAVIDSON**” claramente se tratou de importação por encomenda a encomendante predeterminado (“**HDSP**”), conforme características relacionadas à fl. 14220, com ocultação mediante simulação; (d) analisando-se diversas outras importações da “**HARLEY-DAVIDSON**”, verificou-se que as importações de acessórios como relógios, jaquetas e congêneres eram revendidos em sua totalidade, ou quase, à “**HDSP**”, logo após o desembaraço, elementos que, se unidos a informações sobre os pagamentos entre as empresas e ao exportador, contratos de câmbio e contrato de exclusividade entre as empresas, reforçam que tais importações também foram realizadas na modalidade por encomenda, com ocultação; (e) a “**HDSP**”, mesmo equiparada a estabelecimento industrial, não destacou IPI nas suas operações de revenda, havendo dano ao Erário, estimado às fls. 14225 a 14229 e em planilhas anexas à autuação; (f) a prática reiterada da conduta descarta a possibilidade de erro, demonstrando o dolo a que se refere a conduta prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502/1964 (sonegação); (g) tendo em vista que foi possível apreender apenas parte das mercadorias (no processo administrativo nº 15224.720004/2011-11), para as restantes o perdimento foi substituído pela multa de que trata o presente processo; e (h) a solidariedade da empresa “**HDSP**” tem por fundamento o artigo 124 do Código Tributário Nacional e os artigos 32 e 95 do Decreto-Lei nº 37/1966.

Ciente da autuação em 22/09/2011 (fl. 14252), a empresa “**HDSP**”, apresentou, em 13/10/2011 (fl. 14289), a **Impugnação** de fls. 14254 a 14267, argumentando, em síntese, que: (a) não estão presentes os requisitos para substituição do perdimento por multa, previstos no artigo 65 da IN SRF nº 206/2002, como a retenção da carga, e a inexistência de procedimento especial, sujeito a prazos; (b) não houve dolo ou má-fé, tratando-se o caso de simples erro, e, se houvesse má-fé, o auditor declararia a inaptidão da empresa; e (c) a fiscalização endossa que a “**HDSP**” não praticou a ocultação, e sim foi ocultada pela “**HARLEY-DAVIDSON**”, tratando-se de empresa de pequeno porte, que se uniu a outras de pequeno porte para conseguir “fechar” um contêiner, “confiando a execução da operação de importação integralmente à importadora”.

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

A empresa “**HARLEY-DAVIDSON**”, por seu turno, ciente da autuação em 26/09/2011 (fl. 14392), apresentou a **Impugnação** de fls. 14305 a 14325, sustentando, basicamente, que: (a) a empresa possui capacidade financeira e estrutura operacional para importar por conta própria as mercadorias, sejam elas partes e peças ou acessórios (jaquetas, relógios, camisetas *etc.*), atuando como importador por conta própria, não havendo que se falar em importação por encomenda, como entendeu a RFB em Solução de Consulta, sendo a “**HDSP**” mera distribuidora exclusiva; (b) a Lei nº 6.729/1979 (conhecida como “Lei Ferrari”) impede que a empresa comercialize diretamente seus produtos com consumidores finais, obrigando a intermediação por concessionárias; (c) não foi a “**HDSP**” que contratou a “**HARLEY-DAVIDSON**” para importar, mas a “**HARLEY-DAVIDSON**” que com tratou a “**HDSP**” para distribuir seus produtos importados (com a marca “Harley-Davidson”, vendidas por empresas licenciadas); (d) houve confusão da fiscalização sobre o objeto social da empresa “**HARLEY-DAVIDSON**”, que inclui roupas, acessórios e produtos relacionados; (e) a tipificação adotada não aponta o “encomendante predeterminado” entre as figuras ocultadas, justamente por anteceder a previsão legal para importação por encomenda no Brasil; (f) não houve fraude ou simulação, nem configurou o fisco a existência de dolo, sendo as operações efetuadas no contexto de relacionamento comercial legítimo; (g) há ausência de causalidade e proporcionalidade entre a multa imposta e os alegados prejuízos sofridos ao Erário, sendo parte das mercadorias sujeita a alíquota zero de IPI; e (h) a pena de perdimento e a multa que a substitui são confiscatórias.

A DRJ converteu o julgamento em **diligência** em 15/05/2015 (fls. 14443 a 14446), para que fosse certificada a data de protocolo da impugnação da “**HARLEY-DAVIDSON**”, tendo a unidade preparadora respondido sem conclusividade, mas insinuado que teria a referida peça impugnatória sido recebida em 26/10/2011 (fls. 14447/14448).

Em 19/11/2015 ocorreu o **julgamento de primeira instância** (fls. 14464 a 14501), no qual se decidiu unanimemente pela improcedência das impugnações, essencialmente pelos seguintes fundamentos: (a) não cabe ao tribunal administrativo se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de norma vigente; (b) não houve qualquer violação à IN SRF nº 206/2002; (c) com todos os elementos trazidos aos autos, restou plenamente caracterizado o dano ao Erário causado pela comprovada ocultação do sujeito passivo, qual seja, a “**HDSP**” (encomendante predeterminado de fato), por meio da interposição perante o Fisco da empresa “**HARLEY-DAVIDSON**”, figurando-se esta de forma indevida como empresa importadora e adquirente, fato que possibilitou a “**HDSP**” atuar livremente no âmbito do comércio internacional, de modo camuflado e/ou clandestino, passando despercebida pelo controle aduaneiro, bem como pela ocorrência de perda de arrecadação pela quebra da cadeia do IPI, ocorrida por ocasião das saídas das mercadorias da “**HDSP**”, sendo que a própria “**HDSP**”, por ocasião de sua defesa, admitiu, de maneira expressa, que confiou a execução da operação integralmente à “**HARLEY-DAVIDSON**”; (d) o fato de se ter que efetuar as vendas por meio de concessionárias, por si só, em nada se contrapõe ao modelo de importação previsto pela legislação aduaneira (importação por encomenda); e (e) tanto por interesse comum quanto por designação legal, restou amplamente demonstrada a responsabilidade de ambas as empresas autuadas.

A empresa “**HDSP**”, não localizada desde a conversão em diligência, foi intimada por edital (fls. 14514/14515), não apresentando recurso em relação à decisão da DRJ.

Ciente da decisão de piso em 21/12/2015 (Termo à fl. 14513), a empresa “**HARLEY-DAVIDSON**” interpôs recurso voluntário em 20/01/2016 (fls. 14516 a 14543), basicamente reiterando os argumentos de sua impugnação.

Em dezembro de 2016, o processo foi a mim distribuído, por sorteio. O processo foi indicado para a pauta desde junho de 2017, mas não havia pautado até outubro de 2017, em função do excesso de número de processos a julgar. Em novembro e dezembro de 2017 não houve sessões de julgamento. Em janeiro de 2018, o processo foi pautado e retirado de pauta por falta de tempo hábil para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O único recurso voluntário apresentado (pela empresa “**HARLEY-DAVIDSON**”) é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele se tomando conhecimento.

Remanescem contenciosos o tema central da autuação (haver ou não ocultação do real adquirente na importação, mediante fraude ou simulação) e questões atinentes ao dimensionamento da multa aplicada.

A fiscalização trata detalhadamente, na descrição dos fatos, da DI nº 09/0284267-0, registrada em 06/03/2009, pela empresa “**HARLEY-DAVIDSON**”, indicando importação direta (por conta e ordem próprias), relativa a relógios de pulso, *displays* e estojos para relógio.

E chama a fiscalização atenção para o fato de que o objeto principal da “**HARLEY-DAVIDSON**”, localizada em Manaus, seria a fabricação, importação e montagem de motos, para as quais goza dos benefícios fiscais da Zona Franca de Manaus, mas que as declarações em comento se referiam a acessórios, não sujeitos à referida industrialização (fl. 14216):

Conforme já relatado, o objeto de trabalho da Harley-Davidson do Brasil, localizada em Manaus, é a fabricação, importação e montagem de motos de categoria igual ou superior a 450 cm³, para as quais tem benefícios fiscais atinentes ao Pólo Industrial de Manaus para sua produção no Brasil.

A mercadoria importada, objeto da DI em comento, é composta de relógios, com a marca Harley Davidson, fabricados e exportados pela Bulova Corporation, em regime de consumo, com o pagamento do II, IPI, PIS e COFINS. Há de se ressaltar que a Harley-Davidson do Brasil não pauta nenhuma de suas atividades principais na comercialização de relógios.

E que a “**HDSP**”, por outro lado, seria dedicada a comercialização de motos, e acessórios tais como os importados nas declarações de importação em análise (relógios e itens de vestuário), e tal empresa detinha os direitos de representação exclusiva da marca

“Harley-Davidson” no Brasil, sendo a única autorizada a comercializar os produtos da marca no território nacional.

A fiscalização apurou ainda ter havido endosso de conhecimento de carga aéreo (AWB) da “**HDSP**” para a “**HARLEY-DAVIDSON**” (fl. 14204).

A “**HARLEY-DAVIDSON**” não questiona o fato de as mercadorias constantes das declarações de importação analisadas terem sido destinadas à “**HDSP**”, nem a imputação fiscal de que as empresas já sabiam que assim o seria no momento das importações, mesmo tendo registrado as importações como se fossem na modalidade direta (por conta e ordem da própria “**HARLEY-DAVIDSON**”).

A discordância reside no fato de a “**HARLEY-DAVIDSON**” considerar como direta a operação que efetua. Após conceituar importações diretas (por conta própria), como aquelas nas quais o importador, por sua própria conta e risco, negocia com o exportador a compra das mercadorias e promove seu despacho com recursos próprios, e indiretas, fazendo menção ao sítio eletrônico da RFB, do qual extrai como característica destas a terceirização da operação de importação, afirmando que, no caso em análise, tal terceirização não ocorre, mas sim uma terceirização da “distribuição”, no Brasil, via “**HDSP**”, alega a recorrente “**HARLEY-DAVIDSON**” (fls. 14521/14522) que:

A Recorrente possui capacidade financeira e estrutura operacional para importar por conta própria tanto as partes e peças utilizadas na fabricação dos diversos modelos de motocicletas por ela produzidos no Brasil, quanto os acessórios da marca Harley-Davidson por ela comercializados (jaquetas, camisetas, relógios, etc.).

A Recorrente importa as mercadorias acima referidas por sua própria conta e risco e comercializa tais mercadorias através de concessionária comercial independente. Não há, portanto, que se falar em encomenda de um terceiro, conforme, inclusive, já se posicionou a Superintendência da Regional da Receita Federal - 7ª Região Fiscal, no processo de Consulta nº 119/07, cuja ementa se transcreve abaixo.

“Ementa: IMPORTAÇÃO POR CONTA PRÓPRIA, REVENDA POR DISTRIBUIDOR. A pessoa jurídica ao praticar todos os atos de comércio internacional com independência e seus próprios recursos, sendo o único responsável pela fase comercial, logística de transporte, desembaraço, pagamento de tributos, arcando com a contabilização e revenda das mercadorias nacionalizadas a Distribuidor interno, está praticando ato de comércio de compra e venda, não se configurando a encomenda prevista na Instrução Normativa SRF no- 634, de 2006.
DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei no- 11.281, de 2006, artigos 11 a 14; Instrução Normativa SRF no- 634, de 2006 ELIANA POLO PEREIRA - Chefe

(Data da Decisão: 30.04.2007 04.07.2007)”

Em atendimento à Lei nº 6.729/1979, a Recorrente contratou no passado a empresa HDSP como distribuidora exclusiva de seus produtos no mercado brasileiro.

Desse modo, no caso em análise, não houve a terceirização das atividades de importação da HDSP mediante a contratação da Recorrente, o que caracterizaria a modalidade de importação por encomenda. Em outras palavras, não se trata aqui da contratação da Recorrente pela HDSP para importar as mercadorias que a HDSP pretendia adquirir no mercado externo.

Na verdade, o que ocorreu no caso em análise foi exatamente o inverso, ou seja, a Recorrente foi quem contratou a HDSP para distribuir no mercado brasileiro os produtos da marca Harley-Davidson.

Resta analisar se as disposições da Solução de Consulta (destaque-se, que não vincula este julgador administrativo) e a alegação referente à distribuição, fundamentada em lei, se amoldam ao caso em análise.

Sobre o objeto da “**HARLEY-DAVIDSON**”, a defesa afirma estar incorreto o entendimento fiscal de que seria restrito a motocicletas e suas partes e peças (fls. 14524/14525):

Ocorre, contudo, que a Recorrente tem como objeto social, dentre outras atividades, *“a fabricação, a montagem, a distribuição, a venda e a importação e a exportação de roupas, acessórios e produtos relacionados”* conforme se verifica na cláusula 4º (b) do seu Contrato Social, anexado à Impugnação.

Vê-se, portanto, que a importação de roupas e acessórios é um segmento relevante das atividades da Recorrente, os quais, ao contrário do que é alegado na autuação, não se restringem à importação e à montagem de motos.

Na impugnação referida na peça recursal, encontramos apenas a 11ª alteração contratual, de 25/05/2011 (data posterior aos fatos narrados e às importações descritas na autuação), e que contempla a seguinte mudança (fl. 14360):

I.2. Mudança na Cláusula que Trata das Filiais

I.2.1. Fica determinada a abertura de filial em Manaus, Estado do Amazonas, na Avenida do Turismo, nº 2539, Tarumã, CEP 69041-010, a qual desempenhará as atividades de fabricação, montagem, distribuição, venda, importação e exportação de motocicletas, suas peças sobressalentes, acessórios e produtos relacionados (CNAEs 3091-1/01, 3091-1/02, 4541-2/01 e 4541-2/02); fabricação, montagem, distribuição, venda, importação e exportação de roupas, acessórios e produtos relacionados (CNAEs 3292-2/02 e 4642-7/02); prestação de serviços relacionados à fabricação, à montagem, à distribuição, à venda, à importação e à exportação acima referidas (CNAEs 7020-4/00 e 8299-7/99); e licenciamento e sublicenciamento de marcas e franquias (CNAE 7740-3/00).

Tal disposição não se presta a refutar a alegação fiscal de que a atividade principal da “**HARLEY-DAVIDSON**” era a industrialização de motocicletas, com os

benefícios inerentes à Zona Franca de Manaus, e é temporalmente inapta a atestar que quem importava, de fato, era a “**HARLEY-DAVIDSON**” (apesar de esta, indiscutivelmente, como reconhece a própria autuação, ter patrimônio suficiente para importar as mercadorias em análise).

Assim como a autuação não pode considerar irregular a importação pelo simples fato de a atividade principal ser diversa (apesar de poder tomar tal fato como um indício, a demandar maiores verificações), não pode a defesa alegar o contrário com documentos posteriores aos fatos narrados, ou que refutariam afirmação sequer feita pelo fisco (de que a atividade de importação de veículos ou partes/peças seria a única permitida à empresa).

Sobre a Lei nº 6.729/1979, convém destacar que seu teor é referente ao direito comercial (concessões comerciais), sendo absolutamente irrelevante para caracterizar a modalidade de importação, visto que tais atributos são ditados por lei posterior e mais específica (no caso de “conta e ordem”, v.g., a Medida Provisória nº 2.158-35/2001, e, no caso de “encomenda”, a Lei nº 11.281/2006).

A fiscalização classifica as operações de que trata o presente contencioso como “importações por encomenda” (fl. 14220 – lembrando que “HDB” se refere à “**HARLEY-DAVIDSON**”) por que:

- As capacidades econômicas da importadora e da encomendante são compatíveis com a importação e ambas estão habilitadas para operar no comércio exterior;
- Existe contrato de câmbio (fls. 13.275 e 13.279) firmado entre a HDB e Bulova mostrando que fora a HDB (importadora) a negociar e a pagar a compra no mercado internacional. Essa é uma característica essencial da importação na modalidade por encomenda;
- Existência de nota fiscal de saída das mercadorias emitida pela HDB, destinadas à HDSP (NF-e número 246, série 31, de 13/04/2009) onde se verifica a transferência total das mercadorias importadas. A data da emissão da nota fiscal é próxima às datas de desembaraço da mercadoria e de retirada do recinto alfandegado pela HDB (23/03/2011 e 24/03/2011, respectivamente);

- A compra internacional foi realizada integralmente com recursos do importador. É o que se infere do fato de o pagamento efetuado pela HDSP à HDB ter sido realizado em momento posterior à importação, como se pode observar na documentação apresentada pela HDB (fls. 13.280 a 13.282); A normatização supramencionada aplicável à importação por encomenda, diferentemente da importação por conta e ordem, reza que os valores pagos pelo encomendante devem ser realizados posteriormente à importação.

Tais atributos servem para distinguir a operação de uma “importação por conta e ordem”, mas são todos comuns às importações “por encomenda” e “diretas” (à exceção do terceiro, que revela também apenas um indício de ser indireta a operação, pelo fato de haver notas fiscais de venda próximas às datas de desembaraço).

A existência de capacidade financeira e operacional da “**HARLEY-DAVIDSON**” não é questionada pela fiscalização, que, inclusive, a endossa, o que descarta a possibilidade de interposição fraudulenta presumida, prevista no § 2º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976. A imputação fiscal é, então, a tratada no inciso V do mesmo artigo 23, que exige a comprovação de fraude ou simulação:

“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. (...)” (grifo nosso)

Desde o início da fiscalização, é incontroverso que a importação declarada como “por conta própria” (veja-se a DI à fl. 7972) era efetuada para posterior venda a distribuidor exclusivo de produtos “Harley-Davidson” no Brasil, “**HDSP**”, como esclarecido pela “**HARLEY-DAVIDSON**” à fl. 63:

HARLEY-DAVIDSON DO BRASIL LTDA., com sede à Rua São José, 169-Galpões 6, 7, 8, e 9 bairro - Aleixo, Manaus, Estado do Amazonas, devidamente inscrita no CNPJ sob n. 02.273.580/0001-16, por seu representante legal infra assinado, vem, respeitosamente, à presença de V.Sas. para, à vista do Termo de Intimação recebido em 08/07/09, informar que conforme consta da nota fiscal eletrônica n. 000000246, série 31, datada de 13/04/09, já anteriormente entregue a essa d. fiscalização, os relógios em questão foram objeto de operação de venda e respectiva entrega para nosso distribuidor exclusivo de produtos Harley-Davidson, HDSP Comercio de Veículos Ltda., que por sua vez, já efetuou a distribuição dos mesmos para seus clientes, não estando mais tais relógios disponíveis para devolução a essa d. Alfândega.

E o esclarecimento é ratificado às fls. 12078/12079 (onde “**HARLEY-DAVIDSON**”, recorde-se, é abreviado como “**HDB**”):

1. A HDB é empresa diretamente controlada pela Harley Davidson Motor Company, INC, com sede nos Estados Unidos da America, e tem como por atividades principais a fabricação, a montagem, a importação e a comercialização de motocicletas, suas peças sobressalentes, acessórios e produtos relacionados.

2. Em razão do grande prestígio alcançado pela marca Harley-Davidson,, seguindo uma política mundial do grupo, a HDB importa e comercializa roupas e uma série de acessórios e outros produtos licenciados, voltados aos motociclistas e todo o público aficionado pela marca Harley Davidson e os valores que ela representa.

3. Na condição de fabricante de motocicletas, a HDB deve observar aos dispositivos da Lei 6.729/79, conhecida como Lei Ferrari, e legislação superveniente, que, em suma, obriga os produtores de veículos automotores a comercializar seus produtos ao público consumidor por meio de concessionárias comerciais. razão pela qual a HDB fica impedida de distribuir os bens por ela produzidos localmente, bem como os bens por ela importados, diretamente, em face da determinação legal que exige que tais bens sejam comercializados através de concessionário/distribuidor independente.

4. Diferentemente da maioria dos produtores automotivos, notadamente as montadoras de maior porte, a HDB não atua com uma rede de concessionários, mas comercializa seus produtos através de uma única empresa distribuidora a HDSP COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA. (HDSP), detida pelo grupo IZZO que é um nome tradicional no setor de veículos, já tendo atuado com diversas montadoras que chegaram ao mercado nacional a partir da década de 90.

Até o presente momento, a HDSP é a distribuidora exclusiva no país dos produtos fabricados, montados e importados pela HDB. Assim, afora operações excepcionais previstas no artigo 15 da Lei Ferrari, todos os produtos e mercadorias importados e industrializados pela HDB são vendidos a HDSP, que os revende ao público consumidor por meio de seus estabelecimentos filiais (concessionárias Harley Davidson) localizadas nos municípios de São Paulo, Campinas, Porto Alegre, Curitiba, Rio de Janeiro, Belo Horizonte e Goiânia.

5. O fato de a HDB revender praticamente todos os produtos que importa a um único comprador não a descaracteriza como efetiva adquirente desses produtos para todos os efeitos jurídicos e fiscais.

Em primeiro lugar porque essa situação decorre da própria obrigatoriedade legal de a HDB possuir concessionária, combinada com a estrutura contratual adotada para a concessão – distribuidor exclusivo em vez de rede de concessionários – estrutura esta que não contraria qualquer norma cogente.

Além disso, a HDB efetivamente praticou em seu nome as importações das mercadorias posteriormente revendidas a HDSP, uma vez que (i) figura como efetiva titular de todos os direitos e obrigações decorrentes dos negócios jurídicos inerentes à compra desses bens no mercado exterior e posterior revenda a seu distribuidor exclusivo; e, (ii) arca com todos os ônus das importações.

Ademais, informa a empresa “**HARLEY-DAVIDSON**”, às fls. 12078/12079, que:

- (i) os preços dos produtos importados pela HDB e vendidos a HDSP apresentam margens de lucro compatíveis com o mercado, notadamente em relação às roupas e produtos licenciados; e,
- (ii) as importações da HDB não são realizadas com recursos adiantados pela HDSP, que efetua os pagamentos no momento das vendas ou, na grande maioria dos casos, em momento posterior.

Descartada, assim, também a presunção de importação por conta e ordem, prevista no artigo 27 da Lei nº 10.637/2002:

“Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.” (grifo nosso)

Não há qualquer imputação fiscal sobre ocorrência de subfaturamento, de ausência de capacidade operacional de uma das empresas, ou de qualquer conduta irregular, afora o preenchimento da modalidade de importação da declaração de importação, e a chamada “quebra da cadeia do IPI”, desenvolvida no relatório fiscal, e discutida pela defesa em relação a alguns produtos que teriam alíquota zero do tributo.

A interposição, a nosso ver, restou comprovada. De fato, não se tem dúvidas de que a “**HARLEY-DAVIDSON**”, importador que consta nas DI, sabia que as mercadorias importadas seguiriam à “**HDSP**”, seja ela um encomendante predeterminado (como sustenta o fisco) ou um distribuidor exclusivo (como alega a recorrente).

Mas a existência de interposição, por si, não implica imediatamente a penalidade em discussão nos autos (artigo 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976). Recorde-se que a penalidade é pela “**ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de**

responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros” (grifo nosso).

Deve o fisco comprovar, então, ter havido ocultação do real comprador, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

Para afirmar em que consistiria a fraude ou simulação, o fisco se apega a duas irregularidades. A primeira, de que a operação deveria ter sido declarada desde o início como “por encomenda”, havendo “descumprimento de obrigação acessória” (fl. 14221):

Neste caso, seria necessário que a HDB houvesse cumprido a obrigação acessória supramencionada de informar na Declaração de Importação (DI) que a importação foi feita naquela modalidade, porém, na DI 09/0284267-0, nada foi informado acerca da participação da HDSP na importação, nem em campo próprio, nem nas informações complementares, conforme prevê a Instrução Normativa SRF nº 634, de 24 de março de 2006. Agindo desta forma, a Harley (HDB) ocultou ao controle aduaneiro a HDSP, a encomendante predeterminada das mercadorias, simulando uma importação direta.

E a segunda, de que com tal descumprimento houve “dano ao Erário”, estimando-o (fls. 14222 a 14229):

A simulação da importação com aparência de importação na modalidade direta, mas de fato efetuada na modalidade por encomenda, trás consequências extremamente prejudiciais para o controle aduaneiro e também aos cofres públicos.

A omissão da informação do real adquirente/encomendante predeterminado na Declaração de Importação é prática usual realizada por alguns contribuintes com fins de possibilitar a quebra indevida da cadeia do IPI, visando eximir pagamento daquele tributo. Ocultando-se o encomendante, busca-se ocultar a qualidade deste como sujeito passivo das obrigações tributárias decorrentes da importação e etapas posteriores onde há incidência do IPI.

Acrescenta ainda a fiscalização que a prática reiterada da conduta pelo importador demonstra o elemento “dolo” (fl. 14234):

O fato de o contribuinte ter **reiteradamente** ocultado sujeito passivo de obrigação tributária (o encomendante predeterminado) ao ter, por omissão, informado à Receita Federal do Brasil que a as importações foram feitas na modalidade ‘Direta’ quando restou demonstrado que se tratavam de importações para revenda a encomendante predeterminado, durante todo o período analisado, não pode ser creditado a simples erro na prestação de informação nas DIs, desconhecimento, ou esquecimento, o que demonstra o elemento dolo, no sentido de ter a consciência e querer a conduta de sonegação descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/64⁸.

A nosso ver, o fato de declarar na DI a importação como direta, por si, não configura fraude ou simulação. Caso contrário, a expressão “mediante fraude ou simulação”, ou o adjetivo “fraudulenta” após “interposição”, no texto do artigo 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, seriam desnecessários. Bastaria a não inclusão da empresa sabidamente destinatária para que restasse configurado que a interposição teria sido “fraudulenta”.

Usualmente, o que se vê neste tribunal são casos em que empresas sem patrimônio ocultam os reais adquirentes das mercadorias, que efetivamente pagam (de forma camuflada) as importações. Em grau de sofisticação maior, é ainda comum que o fisco detecte que empresas habilitadas a operar no comércio exterior e que possuíam patrimônio, ainda assim estavam em realidade a importar para terceiros, que assumiam os efetivos riscos da operação.

Não é o que ocorre no caso em análise, em que a principal figura da autuação (indicado como ocultante) é inequivocamente quem importou, realizou os contatos para a importação, pagou as importações, fechou os contratos de câmbio, e realizou os trâmites aduaneiros.

A controvérsia reside na interpretação de que a empresa contratada para distribuir (leitura da recorrente) seria juridicamente, de acordo com a legislação que rege as modalidades de importação, o encomendante predeterminado (leitura da fiscalização).

Ou seja, não se está aqui discutindo as diferenças entre “importação por conta e ordem” (que é uma prestação de serviços ao adquirente das mercadorias) e “importação por encomenda” (que consiste em uma revenda a encomendante predeterminado), como usualmente ocorre nos contenciosos do gênero, mas a distinção entre “importações diretas” e “importações por encomenda”.

E a própria fiscalização fixa a premissa do que seriam importações diretas (fl. 14205):

II.1 - IMPORTAÇÃO “DIRETA”

Corresponde ao método convencional, na qual o interessado (importador) contata o (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.

No caso em análise, é incontroverso que a “**HARLEY-DAVIDSON**” negociou os termos de compra e providenciou os “trâmites aduaneiros, cambiais e de licenciamento etc.”, e que os recursos empregados foram próprios, não havendo maiores discussões sobre o risco, ou sobre margens de lucro, havendo apenas alegações de que as importações seguiam à “**HDSP**” em datas próximas ao desembaraço.

Deixou, assim, a fiscalização, de aprofundar exatamente a distinção relevante ao caso em análise, por a ela bastar o denominado “descumprimento de obrigação acessória” e a chamada “quebra da cadeia do IPI”, ainda que houvesse, em tese, produtos tributados à alíquota zero, olvidando-se que a conduta importada é “ocultar... mediante fraude ou simulação”, inclusive a “interposição fraudulenta”.

Ademais, a fiscalização parece simplificar a construção legislativa da “interposição fraudulenta”, resumindo-a à questão tributária (fls. 14222/14223) e de cumprimento de obrigações acessórias, e mesclar conceitos relativos a “conta e ordem”:

A omissão da informação do real adquirente/encomendante predeterminado na Declaração de Importação é prática usual realizada por alguns contribuintes com fins de possibilitar a quebra indevida da cadeia do IPI, visando eximir pagamento daquele tributo. Ocultando-se o encomendante, busca-se ocultar a qualidade deste como sujeito passivo das obrigações tributárias decorrentes da importação e etapas posteriores onde há incidência do IPI.

Mesmo que a HARLEY DAVIDSON DO BRASIL LTDA pretenda argumentar que a operação fora realizada por sua conta e ordem (diga-se: entendimento em completo descompasso com a normatização citada e elementos fáticos até aqui apresentados), sob o argumento de que existia contrato comercial de exclusividade para revenda da marca Harley-Davidson, em consonância com a Lei Ferrari, restaria **configurada a ocultação de sujeito passivo, no caso, do encomendante predeterminado**, mediante simulação, materializada na prestação de informações inverídicas nas DIs. A ocultação de sujeito passivo é infração punível com a pena de perdimento das mercadorias ou sua conversão em multa. Mediante tal conduta, foram auferidas vantagens fiscais indevidas.

O que se percebe, no caso, é baixo vínculo da autuação com a real motivação da construção da teoria da chamada “interposição fraudulenta”, e pouca preocupação da fiscalização em aprofundar a consistência probatória da autuação (principalmente no que se refere ao risco da operação e importação), contentando-se com o que ela própria denomina de “descumprimento de obrigação acessória”, que consistiria em “simulação” pela possibilidade de “quebra da cadeia do IPI”, e seria dolosa porque reiterada.

Insuficientes, a nosso ver, as razões de autuação, para que se possa identificar efetivamente, no caso, uma ocultação mediante fraude ou simulação, ou uma interposição fraudulenta de pessoas. Quando muito, haveria, no lançamento, elementos para a aplicação de penalidade por prestação de informação incorreta ou para o aprofundamento das investigações, à luz de análise pormenorizada dos contratos entre o exportador e as empresas “**HARLEY-DAVIDSON**” e “**HDSP**” (todos disponíveis nos autos – fls. 13283 a 13516).

Do conteúdo disponível dos referidos contratos poderia o fisco ter extraído elementos para verificar efetivamente carga de responsabilidades e riscos do negócio, e esclarecer dúvidas sobre o teor de disposições específicas.

Há contratos da americana “*Harley Davidson Motor Company*” com a “**HARLEY-DAVIDSON**” (fls. 13283 a 13311 – em português), e com a “**HDSP**” (fls. 13416 a 13470 – em português), entendidos como não aplicáveis ao caso, pela fiscalização (fl. 14231), e contrato entre a “**HARLEY-DAVIDSON**” e a “**HDSP**” (fls. 13336 a 13371 – em português), do qual a fiscalização apenas extrai a cláusula 6.1, que afirma que a “**HDSP**” (concessionário) não poderia comprar produtos de outra fonte que não a “**HARLEY-DAVIDSON**” (fabricante).

No único contrato que foi analisado pela fiscalização, “contrato de distribuição” entre “**HARLEY-DAVIDSON**” (fabricante) e “**HDSP**” (concessionário), para revenda ao mercado consumidor de “Produtos Harley Davidson”, estes são conceituados, logo de início (fl. 13336), e na cláusula 20.2, como:

Produtos Harley-Davidson: motocicletas Harley-Davidson e Peças e Acessórios conforme definido na Cláusula 20.2.

20.2. QUESTÕES RELATIVAS AOS PRODUTOS E A PROJETOS. Os “Produtos Harley-Davidson” consistem somente nas seguintes linhas de produtos: Motocicletas Harley-Davidson, Peças e Acessórios disponibilizadas ou autorizadas pela FABRICANTE de tempos em tempos.

Para os fins deste CONTRATO, Motocicletas Harley-Davidson deve significar novas motocicletas, que são fabricadas pela FABRICANTE e oferecidas a venda no Território pela FABRICANTE, sob a marca Harley-Davidson.

Também para os fins deste CONTRATO, “Peças e Acessórios” significa peças de reposição, acessórios mecânicos, ferramentas, lubrificantes, equipamentos e outro suprimentos para a operação das Motocicletas Harley-Davidson, que sejam oferecidas a venda pela FABRICANTE sob as marcas Harley-Davidson Eagle Iron ou Screamin’ Eagle, e contidas nos catálogos de Peças e Acessórios e manuais de peças (incluindo seus suplementos) da FABRICANTE que estiverem em vigor.

Ao que soa da disposição contratual, o teor da avença não versa sobre roupas e relógios, por exemplo (embora seja possível a discussão avançar sobre o tema à luz das cláusulas 6.1 e 16.3 do mesmo contrato, e de eventuais contratos adicionais solicitados às empresas). Tal fato poderia ensejar demanda por esclarecimentos da empresa, e prosseguimento da fiscalização.

A nosso ver, a fiscalização peca por ter sido encerrada precocemente, sem efetivamente verificar os riscos e responsabilidades (em que pese haver disposições sobre riscos e responsabilidades nos contratos, restaria saber se são aplicáveis a vestuário e relógios, por exemplo), de modo a poder concluir que, de fato, o que ocorreu, foi uma “importação por encomenda”, segundo os critérios que a própria fiscalização fixou, e aqui já reproduzidos.

Assiste razão, assim, à defesa, quando argumenta que a fiscalização não se desincumbiu de seu ônus probatório de demonstrar ser a operação uma “importação por encomenda”, ou ter havido fraude ou simulação, condutas dolosas que não se confundem com a prestação incorreta de informações, ou a divergência de entendimento sobre um tema jurídico.

Portanto, resta improcedente o lançamento, por carência de fundamentação, o que nos dispensaria de analisar os dois argumentos referentes ao dimensionamento das multas aplicadas. No entanto, cabe destacar, a título de esclarecimento, que a multa aplicada, se amoldada ao caso com concreto, encontraria expressa previsão legal, não podendo ser afastada por este colegiado administrativo em nome da proporcionalidade ou da vedação ao confisco (constitucionalmente estabelecida apenas para tributos), como plasmado na Súmula CARF nº 2.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Rosaldo Trevisan

Processo nº 15224.720021/2011-59
Acórdão n.º **3401-004.384**

S3-C4T1
Fl. 14.570
