



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10074.720304/2017-33
ACÓRDÃO	3401-013.384 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PUIG BRASIL COMERCIALIZADORA DE PERFUMES LTDA E OUTROS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 16/01/2013 a 26/12/2013

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/1972. Havendo fundamentação no ato do lançamento ou formalização do Auto de Infração, competência do servidor, acesso aos autos para elaboração da defesa por parte do contribuinte, inexistindo alteração de critério jurídico, não há que se falar em nulidade do Auto de Infração, muito menos do Acórdão Recorrido.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. AUSÊNCIA DE PROVA. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO. DESCABIMENTO.

É descabida a aplicação da multa prevista no § 3º, do art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo art. 59, da Lei nº 10.637/2002, c/c art. 81, inc. III, da Lei nº 10.833/2003, quando não provada a fraude ou simulação negocial, na realização de operações de importação, tendente à ocultação dos reais adquirentes das mercadorias, não se configurando a necessária interposição fraudulenta quando os intervenientes estão respaldados em contratos comerciais válidos, possuem capacidade econômico-financeira e operacional para realização das operações e não restou demonstrada qualquer irregularidade na sua execução, não servindo de prova meras conjecturas fundadas em relações societárias e direitos de exclusividade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em indeferir a preliminar de nulidade e, no mérito, por dar provimento ao Recurso Voluntário. O Conselheiro Celso José Ferreira de Oliveira acompanhou o relator pelas conclusões.

Assinado Digitalmente

Ana Paula Pedrosa Giglio – Presidente

Assinado Digitalmente

MATEUS SOARES DE OLIVEIRA – Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Celso Jose Ferreira de Oliveira, Laercio Cruz Uliana Junior, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (suplente convocado(a), Mateus Soares de Oliveira (Relator), George da Silva Santos, Ana Paula Pedrosa Giglio (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Leonardo Correia Lima Macedo, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha.

RELATÓRIO

O presente caso versa sobre a operação considerada como sendo interposição fraudulenta de terceiros na modalidade comprovada (art. 23, V, do Dec. 1455/1976), na qual a principal autuada é a empresa PUIG BRASIL e, solidariamente, foram incluídas as empresas CARVALHO e QUIMETAL.

A fiscalização lavrou auto de Infração e o objeto do mesmo foi mantido em sede de julgamento de primeiro grau. Entendeu ser fraudulenta a operação de importação promovida pela QUIMETAL, tendo com encomendante a CARVALHO sendo que, nos termos da fiscalização, o verdadeiro adquirente era a PUG BRASIL. A penalidade cabível do perdimento foi substituída, com fulcro no § 3º do art. 23 e V do Dec. 1455/1976, pela pena de multa no percentual de 100% do valor aduaneiro.

Devidamente intimadas todas as empresas apresentaram Recursos Voluntários, rechaçando as acusações nos termos que se seguem. Por questões metodológicas, com exceção do argumento referente a multa dos 10% decorrente da cessão no ato da importação, previsto no Art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, os demais argumentos são comuns de modo que, sem prejuízo de tratarem-se de três recursos voluntários, são sintetizados nos seguintes termos:

(a) a descrição dos fatos na autuação fiscal está viciada por erros que cerceiam o direito de defesa dos impugnantes e infringem os princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa;

(b) o Auto de Infração foi lavrado baseando-se em mera presunção, já que a Fiscalização não cumpriu com todas as etapas exigidas para a realização adequada do procedimento de fiscalização que busca apurar a existência de interposição de pessoa na importação, como, por exemplo, a realização de diligência aos estabelecimentos fiscalizados;

(c) a aplicação da pena de perdimento, convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, exige a configuração da interposição fraudulenta na importação, o que, por sua vez, não restou demonstrada no presente caso, uma vez que: (i) todas as partes estavam devidamente identificadas por meio dos contratos celebrados; e (ii) todos os integrantes da cadeia possuíam atividade fim específica e bem definida, não havendo empresas fantasmas ou que apenas tenham cedido seu nome em benefício de terceiros;

(d) no presente caso não se pode falar em simulação, na medida em que: (i) todas as empresas que participaram da cadeia produtiva são reais e efetivas, possuindo estabelecimentos próprios, empregados, capacidade operacional e independência societária; (ii) não se discute nestes autos a capacidade financeira das partes que integravam a operação de comércio exterior; (iii) todas as partes estavam claramente identificadas nos contratos, exercendo cada uma delas as atividades a que se propõem, sem qualquer ocultação de parte ou atividade; (iv) há laudo preparado pelo INT atestando os procedimentos aos quais os produtos comercializados pela PUIG BRASIL eram submetidos no estabelecimento da CARVALHO; e (v) o Laudo Técnico do INT demonstra que as atividades exercidas pela Carvalho não poderiam ser exercidas em estabelecimento exclusivamente comercial, como é o caso do estabelecimento da Puig Brasil;

(e) todos os contratos celebrados entre as partes estavam de acordo com a legislação civil que os rege, não existindo qualquer indício de simulação decorrente do simples fato da PUIG BRASIL ser a compradora e única distribuidora no Brasil dos produtos fabricados e manipulados pela CARVAHO;

(f) o fato da PUIG BRASIL e a ASPA (exportadora) pertencerem ao mesmo grupo econômico não pode ser considerado indício de interposição fraudulenta de pessoa, pois nenhuma operação é considerada nula ou fraudulenta apenas por envolver direta ou indiretamente empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico; e

(g) ausente o elemento fraudulento e legítimas as operações praticadas, não haveria que se falar em interposição fraudulenta, de modo que, *ad argumentandum*, na hipótese de ser admitido algum erro na documentação apresentada nas operações, a penalidade mais adequada ao caso seria aquela prevista no artigo 711, inciso III, do Regulamento Aduaneiro.

No tocante a decisão recorrida, ao julgar improcedente as impugnações, adotou como razões de decidir os seguintes argumentos:

- As decisões proferidas no âmbito da administração pública não são vinculantes, com exceção daqueles casos que envolvem processos judiciais tramitados sob o rito da repercussão geral;

- Não procede a alegação de nulidade pelo fato da fiscalização não ter ido fisicamente nas empresas fiscalizadas para constatar a existência de fato e de direito da empresa, limitando-se a utilização da presunção para autuá-las;

- As sanções da multa substituta do perdimento pode ser aplicada de forma conjunta para com aquela de 10% incidente sobre a empresa que cede o seu nome para ocultar o terceiro prevista no Art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007.

- O contexto da solidariedade reside no fato de que na medida em que a empresa QUIMETAL promoveu a importação, onde consta como encomendante a CARVALHO, tem-se que ambas participaram e/ou concorreram para a prática da interposição, posto que todos sabiam que os produtos tinham como beneficiário final a PUIG BRASIL.

- Basicamente, sob a ótica da fiscalização, o contexto da interposição restou demonstrado da seguinte forma:

a) o exportador estrangeiro era o detentor das marcas comercializadas no Brasil e também a empresa controladora da PUIG BRASIL;

b) os contratos em vigor à época dos fatos corroborariam as alegações do Fisco, na medida em que eles indicariam que o controle das operações de importação era da APSA, empresa controladora da PUIG BRASIL;

c) as mercadorias importadas eram submetidas no estabelecimento da CARVALHO tão-só à aposição do selo de autenticidade e de uma proteção de papel celofane, o que não poderia ser considerado como industrialização, por força da legislação do IPI;

d) os produtos importados pela QUIMETAL eram vendidos integralmente pela CARVALHO para a PUIG BRASIL, sem qualquer assunção de risco pela CARVALHO, que prestava exclusivamente serviço de importação; e

(e) as empresas APSA, CARVALHO e QUIMETAL concorreram intencionalmente para a prática da infração e dela se beneficiaram e, por isso, deveriam ser corresponsáveis pelo crédito tributário.

- No tocante a produção de provas o momento oportuno é o da impugnação, salvo se a parte comprovar alguma das hipóteses do § 4º do art. 16 do Dec. 70.235/1972.

Eis o relatório.

VOTO

Conselheiro Mateus Soares de Oliveira, Relator.

1 DO CONHECIMENTO.

Os recursos são tempestivos e reúnem as demais condições de admissibilidade, motivo pelo qual deles tomo conhecimento.

2 DA PRELIMINAR DE NULIDADE.

Não prospera a argumentação referente a nulidade do procedimento fiscalizatório pelo fato das autoridades não terem diligenciado fisicamente perante as empresas. Isto porque o processo de interposição demanda análise de infindáveis provas, de natureza diversas, motivo pelo qual tem o FISCO a prerrogativa de definir, a seu critério, a forma que fiscalizará uma determinada operação.

Ademais as empresas foram devidamente intimadas a se manifestar durante todo o processo fiscalizatório, com amplo acesso ao contraditório e pleno exercício da defesa. Desta feita, não ocorreu nenhuma hipótese que possa resultar em nulidade da fiscalização e, por conseguinte, do próprio lançamento.

3 DO MÉRITO.**a) Das Modalidades de Importação.**

Uma vez portador da licença para operar no comércio exterior o empresário pode promover importações em três modalidades básicas.

A primeira é a direta, regulamentada pela IN da SRFB nº 680/2006. A segunda é a por conta e ordem de terceiros e a terceira é a modalidade por encomenda, encontrando-se as duas últimas regulamentadas atualmente pela IN da SRFB nº 2101/2022.

Operação direta não contempla maiores dúvidas, restando caracterizada pela compra de um produto de um fornecedor estrangeiro por ocasião da transposição e ingresso desta mercadoria em território nacional.

Em relação a operação por conta e ordem, o artigo 2º da referida IN estabelece que:

Art. 2º Considera-se operação de importação por conta e ordem de terceiro aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu

nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira adquirida no exterior por outra pessoa, física ou jurídica.

No tocante a operação de importação por encomenda, segue o artigo 3º:

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

São várias as diferenças entre estas modalidades. Inclusive, a respeito deste tema, sugere-se a leitura do excelente Voto Vencedor proferido pela Conselheira Cynthia Elena Campos no Acórdão nº 3402-009.984.

Dentre as peculiaridades de cada modalidade e, relacionando-se com o presente caso, chama-se atenção ao fato de que na por conta e ordem os recursos utilizados são do próprio destinatário do produto, ao passo que na modalidade encomenda são do importador.

b) Das Modalidades de Interposição Fraudulenta de Terceiros Comprovada e Presumida e as Sanções:

A interposição fraudenta de terceiros consiste na ocultação do real destinatário da mercadoria importada, cuja operação utiliza-se de uma empresa 'interposta' que figura entre o exportador e a chamada 'empresa oculta'.

Discorrendo em excelente voto a respeito, o Conselheiro TREVISAN assim se pronunciou acerca dos motivos que levaram o legislador estabelecer dois tipos legais de interposição fraudulenta (Acórdão 3403002.865):

A questão referente ao IPI é uma, mas não a motivação de todo o arcabouço legislativo disciplinando as importações por conta e ordem e encomenda, prática que pode ser prestar a propiciar subfaturamento, sonegação na tributação interna, burla a controles administrativos e à habilitação, e fuga a parâmetros de seletividade aduaneiros (canais de conferência mais rigorosos). Assim, a construção jurídica desenvolvida apenas com o perdimento, v.g., uma empresa que recolhe todos os tributos devidos (inclusive o IPI), mas ainda assim oculta terceiro de forma fraudulenta em operação de comércio exterior. A visão exclusivamente tributária do comércio exterior é míope, e ignora os contornos aduaneiros das operações. Veja-se que o fisco aponta, na autuação, possíveis benefícios obtidos com a fraude, sendo a "quebra da cadeia do IPI" um deles.

Ou a interposição fraudulenta ocorre na forma comprovada, ocasião em que a fiscalização demonstra de forma inequívoca que a operação da importação foi realizada para repassar a mercadoria para o real proprietário que tenha se utilizado da empresa interposta por motivos diversos, dentre os quais acima mencionados pelo Ilustre Conselheiro em julgado de interposição. Seu fundamento legal é o artigo 23, V do Decreto nº 1455/1976.

Mas em determinadas circunstâncias a fiscalização não detém de todos os elementos de prova necessários para enquadrar a operação na modalidade comprovada. Diante disto e, considerando vasto conjunto de indícios de irregularidades na importação, com fulcro no V, § 2º do artigo 23 do Dec. 1455/1976, a autoridade fiscal intima o contribuinte para apresentar prova da origem, disponibilidade e transferência do capital utilizado na operação de importação.

Veja-se a redação de cada dispositivo em comento:

COMPROVADA: 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)

PRESUMIDA: § 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)

O ônus da prova é invertido em ambas as modalidades. Na comprovada há necessidade de se demonstrar o DOLO. E esse ônus é do FISCO. Não há como praticar a FRAUDE ou a SIMULAÇÃO sem a respectiva intenção. Por isso a exigência desta prova. Sem ela o Auto de Infração deve ser cancelado. A propósito esta Egrégia Corte é pacífica neste sentido, onde se destacam brilhantes votos, a ex do Conselheiro Leonardo Branco:

(Acórdão 3201-008.237).

MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA, NA IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DOS REAIS INTERVENIENTES NA OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO MEDIANTE SIMULAÇÃO. ART.23, DO DECRETO-LEI 1455/76. PRESUNÇÃO LEGAL. ART. 27 DA LEI Nº 10.637/2002. ÔNUS PROBATÓRIO.

A interposição fraudulenta na operação de comércio exterior perfaz-se quando houver a ocultação do sujeito passivo da operação de importação, mediante fraude ou simulação. As demonstrações feitas pela fiscalização devem ser amparadas por documentação que atestam a ocorrência da conduta tal qual tipificada em lei. Ônus probatório da simulação é do fisco.

Nos termos do art. 23, da Lei nº 10.637/2002, a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste. A presunção somente resta autorizada mediante a comprovação de que o recursos utilizados na operação não pertenciam ao importador que formalizou a declaração de importação.

No caso da modalidade presumida o ônus da prova é invertido. Intima-se o contribuinte a demonstrar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos. Não há necessidade de se comprovar a real intenção do contribuinte em fraudar. Basta a falta da demonstração efetiva e clara dos pressupostos acima indicados.

Em ambos os casos o objeto tutelado pelo Estado é o controle aduaneiro que, diga-se de passagem, vai muito além da mera fiscalização tributária. Não por acaso foi citado trecho do

Acórdão nº 3403002.865 que elenca várias situações que se encaixam no contexto ora em comento.

A sanção básica para os casos de interposição é o perdimento, consoante V, §1º do art. 23 do referido Decreto. Diga-se de passagem a mais gravosa do ordenamento jurídico nacional, motivo pelo qual deve ser analisada com a devida cautela.

Nos casos em que a mercadoria não é encontrada por ter sido revendida ou consumida, no próprio V, § 3º do artigo 23, consta a solução, qual seja, conversão do perdimento para a aplicação da multa no percentual de 100% do valor aduaneiro do produto.

§ 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.

No mesmo sentido e com a mesmíssima redação, dispõe o § 1º do art. 689 do Regulamento Aduaneiro:

Art. 689, § 1º do Regulamento Aduaneiro:

§1º 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 1972 (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, §3º, com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, art. 41). (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

Registra-se que no caso da modalidade presumida, o importador ostensivo, responsável pela cessão do nome é submetido a sanção pecuniária prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007. Eis a sua redação:

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.

Esta penalidade também encontra-se prevista no Regulamento Aduaneiro, a saber:

Art. 727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à 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 (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 este artigo não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas.

Neste aspecto, é importante colacionar e refletir acerca da redação do artigo 81 da Lei nº 9430/1996, especificamente §§ 1º e 2º.

Art. 81 da Lei nº 9.430/1996:

§ 1º Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior.

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, a comprovação da origem de recursos provenientes do exterior dar-se-á mediante, cumulativamente:

I - prova do regular fechamento da operação de câmbio, inclusive com a identificação da instituição financeira no exterior encarregada da remessa dos recursos para o País;

II - identificação do remetente dos recursos, assim entendido como a pessoa física ou jurídica titular dos recursos remetidos.

§ 3º No caso de o remetente referido no inciso II do § 2º ser pessoa jurídica deverão ser também identificados os integrantes de seus quadros societário e gerencial.

A abordagem deste dispositivo é importantíssima por vários motivos. A começar porque é citado no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, de onde se extrai que a multa de 10% do importador ostensivo não é aplicável quando o importador não demonstrar origem, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos aplicados na operação de comércio exterior.

Em segundo pois os incisos I e II do parágrafo segundo estabelecem, com redação cristalina, os parâmetros a serem seguidos para se comprovar origem de recursos por parte do contribuinte.

c) Da análise da interposição à Luz da Solução de Consulta nº 158/2021:

O comércio internacional é dinâmico. Formatos de negócios são desenvolvidos diariamente ao redor do mundo em que empresários intercambiam propósitos, objetivos, estratégias nas mais variadas searas. Tal fato reflete, inevitavelmente, em operações de comércio exterior cada vez mais ágeis e modernas.

Por outro lado a legislação brasileira encontra-se um tanto quanto desatualizada. Prova disto é que o principal texto normativo responsável pelas sanções aduaneiras é o Decreto nº 37/1966. No mesmo sentido a legislação que rege a questão da interposição fraudulenta, qual seja, Decreto nº 1455/1976.

De todo modo, no âmbito infralegal, a SRFB vem tentando atualizar as normativas e acompanhar as legislações internacionais e publica, corriqueiramente, Instruções Normativas sobre temas específicos. E neste ponto é preciso destacar a Solução de Consulta nº 158/2021.

Esta SC aborda a figura do “encomendante do encomendante”. Para ser mais claro e correlacionando com o presente caso, caracteriza-se quando o importador faz a operação de importação por encomenda, tendo prévia negociação para com o comprador.

Eis o texto da respectiva SC:

Assunto: Imposto sobre a Importação – IIIMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. DISPENSABILIDADE DE IDENTIFICAÇÃO DO ENCOMENDANTE DO ENCOMENDANTE PREDETERMINADO. INFRAÇÕES POR FRAUDE, SIMULAÇÃO OU INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRAZO DE ESTOQUE.A importação por encomenda envolve, usualmente, apenas dois agentes econômicos, ou seja, o importador por encomenda e o encomendante predeterminado, que são, respectivamente, o contribuinte e o responsável solidário pelos tributos incidentes. **A presença de um terceiro envolvido - o encomendante do encomendante predeterminado - não é vedada pela legislação, não descaracteriza a operação de importação por encomenda, e, portanto, não é obrigatória sua informação na Declaração de Importação, desde que as relações estabelecidas entre os envolvidos na importação indireta representem transações efetivas de compra e venda de mercadorias.**A ocorrência de relações comerciais autênticas com terceiros, nos casos de importação por encomenda, por si só, não caracteriza ocultação do real comprador mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta, de que trata o inciso V, do art. 23 do Decreto-Lei (DL) nº1.455, de 1976, ou acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários, de que trata o art. 33 da lei nº11.488, de 2007, desde que as relações estabelecidas entre todas as partes sejam legítimas, com comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados, observado o disposto no § 2º do art. 23 do DL nº1.455, de 1976.A simples vinculação societária entre empresas nacionais envolvidas em operação legítima de importação por encomenda não se confunde com a figura da infração de ocultação do sujeito passivo mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta, de que trata o inciso V, do art. 23 do DL nº1.455, de 1976.A legislação aduaneira de regência não estabelece prazo mínimo para permanência de mercadoria importada em estoque, seja por parte do importador ou por parte do encomendante predeterminado. O curto tempo de permanência de mercadoria em estoque não tem o condão de, isoladamente, descaracterizar modalidade de importação indireta por encomenda, de que trata o art. 11 da Lei nº11.281, de 2006.

Esta Egrégia Corte já se manifestou a respeito e, em brilhante voto Fernanda Kotzias assim se posicionou (Acórdão nº 3401-010.570):

Em resumo, a fiscalização buscou punir o que chamou de “ocultação em camadas”, infração que não existe nas normas aduaneiras vigentes e cujas exigências indicadas pela fiscalização para que a operação fosse supostamente legalizada sequer podem ser operacionalizadas por ausência de campos específicos no SISCOMEX. Assim, trata-se de inovação jurídica com vistas a aumentar a abrangência de um tipo de infração que não se enquadra nos fatos narrados dos autos, o que implica na necessidade de afastamento do lançamento por falta de fundamento jurídico. Por fim, a fiscalização busca demonstrar suposta existência de dano ao erário na medida em que teria sido “possível verificar um complexo mecanismo arquitetado com o objetivo de diminuir a base tributável de impostos incidentes, em Lojas Americanas e B2W”. Ora, conforme comprovado pela recorrente e não contraditado pela fiscalização, todos os tributos apurados em cada uma das etapas da operação, entre a importação e a revenda das mercadorias ao consumidor final, foram devidamente recolhidos. O que a fiscalização quer dizer, é que, se LASA e B2W fossem declaradas como encomendantes e o valor efetivamente pago pelas mercadorias fosse devido à recorrente à título de venda derivada de importação por encomenda, a base tributável seria maior, principalmente com relação ao IPI – que atinge apenas a importação e a primeira saída do produto nacionalizado para comprador no mercado doméstico. O que ocorre, porém, que é tal lógica é desprovida de sentido. Caso LASA e BW2 buscassem ocupar o lugar de encomendantes, a recorrente cobraria o mesmo valor das operações com Destro e QSM. Contudo, caberia às encomendantes lidar com outros custos logísticos e de distribuição que seriam deduzidos de sua margem. Assim, o que a fiscalização deseja é tributar o IPI sobre operações no mercado interno, cujo valor abrange não só o valor de revenda das mercadorias, mas serviços logísticos e de distribuição, bem como, margem de lucro das empresas envolvidas, o que é ilegal e não se sustenta de nenhum ponto de vista.

Ora, como se verifica, a situação endereçada na Solução de Consulta é exatamente idêntica a dos autos, visto que o lançamento analisado pautou-se nas constatações da fiscalização de que, apesar de todas as empresas envolvidas terem comprovado a origem de seus recursos e possuírem atividade operacionais reais e em estabelecidos próprios e que as mercadorias terem efetivamente sido transportadas e estocadas por cada uma das envolvidas, a fiscalização pautouse nos seguintes indícios para concluir a existência de ocultação e fraude: empresas relacionadas a um mesmo grupo empresarial, existência de alguns acionistas comuns e de revenda de parcela significativa das mercadorias importadas a um mesmo destinatário (encomendante do encomendante). A este respeito, cabe ainda destacar que o AI ora discutido faz parte de uma série de lançamentos envolvendo as mesmas partes e operações, apenas fazendo referência a períodos diferentes. E, em função disso, esta Turma já teve oportunidade de julgar o caso

em outra oportunidade, concluindo, por maioria, em acatar o voto da relatora, Cons. Mara Sifuentes, que entendeu “que a autuação não merece prosperar em razão de carência probatória por parte da Fiscalização, que não demonstrou de maneira inequívoca a ocorrência da fraude ou simulação”, conforme consta da ementa do Acórdão n. 3401-006.745 de 20/08/2019:

Para se enquadrar um contribuinte na modalidade de interposição comprovada, artigo 23, V do Decreto 1455/1976 a prova deve ser inconteste. Inexistem nos autos provas de ocultação. Pelo contrário!

As movimentações financeiras refletem justamente operações reais que são diametralmente opostas de situações simulatórias ou mesmo fraudulentas. No formato de negócios entre o atacadista e distribuidor e o varejista é impossível não haver negociações prévias. Neste cenário uma mercadoria não pode ficar parada. Ela tem que se movimentar, obviamente, em curto espaço de tempo, do atacadista para o varejista. Se assim não for a operação resulta em prejuízo comercial.

Não se esqueça que atualmente as plataformas online representam significativa fonte de rendimentos dessas empresas. E o mínimo que se deve ter em mente neste contexto é agilidade de transferência de recursos, negociações e logística de distribuição e entrega.

Todos os elementos supostamente probatórios dos autos reforçam justamente o contrário do que foi alegado pela fiscalização. E mais. Com a devida vênia, grande parte do Relatório Fiscal é pautado em planilhas. Não se olvide que esses documentos foram elaborados com base nas informações prestadas pelos contribuintes envolvidos.

Todavia o enquadramento legal previsto no artigo 23, V do Dec. 1455/1976 exige muito mais. Pressupõe, primeiramente, prova do DOLO. Ninguém simula ou pratica uma fraude sem intenção. E nem de longe essa prova consta nos autos. Segundo: restou mais do que evidente, pela própria fiscalização, que todas as partes envolvidas são detentoras de capacidade econômica e com vasto lastro contábil. Terceiro: as empresas sempre atenderam as intimações fiscais.

Eventualmente, caberia ao FISCO promover a discussão sobre existência ou não da interposição na modalidade presumida, prevista no § 2º do V do Dec. 1455/1976. Isso não significa que teria êxito. Até mesmo porque as provas dos autos refletem cristalina capacidade e disponibilidade financeira do contribuinte.

d) Da Presunção de Irregularidades no Processo Aduaneiro:

Tomando-se por base a segurança jurídica, reflexo do princípio da tipicidade fechada, nobre pilar constitucional, quando do lançamento ou da lavratura do auto de infração fiscal aduaneiro, cabe aos Auditores Fiscais buscar a verdade material na investigação a respeito do objeto das Instruções Normativas a que se aborda neste trabalho.

A presunção quanto a suspeita de fraude vinculada à origem do capital ou produto envolvido na operação de comex, assim como na identificação do verdadeiro importador ou exportador, deve ser analisada com limitações.

Por presunção, entende-se que se trata do exercício de se extrair, de uma lógica ou fatos corriqueiros na realidade aduaneira, uma verdade. Legalmente, não é proibida sua utilização, inclusive por parte do FISCO, motivo pelo qual a legislação prevê a presunção absoluta – *iuris et de jure*- e relativa- *iuris tantum*-. Trabalha-se em algo inexistente, supondo sê-lo existente, diante de outros fatos conhecidos¹.

Tarefa árdua esta de se presumir uma simulação, fraude, indícios de quaisquer irregularidades e, sem o devido processo legal, contraditório e ampla defesa, submeter uma empresa aos procedimentos especiais que poderão, inclusive, resultar em perda de CNPJ, perdimento da mercadoria, representação fiscal para apuração de sonegação e também representação ao Ministério Público Federal para averiguação de práticas criminosas.

É preciso parcimônia nesta tarefa. Entende-se que ao exercer o controle aduaneiro através do Poder de Polícia, mesmo na interposição presumida, o agente fiscal deve encontrar um equilíbrio entre os indícios de irregularidades e o respeito ao direito de propriedade do contribuinte e do devido processo legal. A partir do momento, porém, em que as conjecturas da autoridade administrativa começam a materializar-se em atos concretos contra o contribuinte, é mister venham observados alguns pressupostos e requisitos, de modo a não lhe violentar direitos subjetivos fundamentais.

Noutros falares:

o Estado deve comprovar a culpabilidade do contribuinte, que é constitucionalmente presumido inocente. Esta é uma *presunção iuris tantum*, que só pode ceder passo com mínimo de provas produzidas, já na órbita administrativa, por meio do devido processo legal e com a garantia da ampla defesa. A pretexto de combater a fraude ou agilizar a arrecadação, à Fazenda Pública não é dado presumir fatos para compelir os contribuintes a pagar tributos ou a suportar multas fiscais” (CARRAZA, ROQUE ANTÔNIO. **CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO**. 28ª ed. São Paulo: Ed. MALHEIROS, 2012, p. 527-528).

Neste sentido:

TRIBUTÁRIO. LIBERAÇÃO DE MERCADORIAS IMPORTADAS. PENA DE PERDIMENTO. DECLARAÇÃO ERRÔNEA QUANTO À PROCEDÊNCIA DAS MERCADORIAS. ERRO SUSCETÍVEL DE REGULARIZAÇÃO. 1. Caso em que, por não constar nas DIs a correta procedência das mercadorias, a autoridade competente entendeu ter ocorrido infração consistente na "falsificação de característica essencial de mercadoria importada, capaz de dificultar a sua identificação", insuscetível de regularização. 2. Não há confundir errônea declaração de procedência com mercadorias falsas. Havendo divergência a respeito da correta identificação ou classificação das mercadorias importadas, deve ser concedido ao

¹ VIDE valiosíssimos comentários de CARRAZA, ROQUE ANTÔNIO. **CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO**. 28ª ed. São Paulo: Ed. MALHEIROS, 2012, p. 525.

importador a possibilidade de regularizar essa situação, não podendo a autoridade fiscal, desde logo, decretar a pena de perdimento, porquanto, implicando aqueles atos interpretação da legislação aduaneira, não se pode exigir do empresário que conheça a adotada pelo Fisco. (TRF-4 - AG: 63640 PR 1999.04.01.063640-3, Relator: TÂNIA TEREZINHA CARDOSO ESCOBAR, Data de Julgamento: 18/11/1999, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 02/02/2000 PÁGINA: 24).

Diante disto, é de fundamental importância identificar corretamente quais as atitudes configuradoras da fraude e simulação aduaneira, de forma a ilidir quaisquer irregularidades nas operações financeiras de comex, bem como a interposição fraudulenta de pessoas para fins de sonegação fiscal, o que se fará no tópico a seguir.

e) Da Simulação na Prática de Ilícitos Aduaneiros: responsabilidade objetiva, subjetiva, infração, sonegação e fraude fiscal.

A responsabilidade sempre vai ser de natureza objetiva. Seja pelos pagamentos dos impostos, ou mesmo em razão dos questionamentos em processos administrativos de eventuais sanções aduaneiras. Como exceção, existem casos de inversão de ônus da prova, pontualmente.

De início vale reportar-se a regra prevista no artigo 110 do CTN que prega o respeito aos institutos, conceitos, efeitos, formas e regras de Direito Privado. Eis sua redação:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

A importância deste artigo em relação ao ato simulatório justifica-se na medida em que o sistema tributário e aduaneiro adota o mesmo conceito de simulação, posta, estudada e legislada no Código Civil, especificamente, artigo 167 e 169.

Sob a vigência atual, inexistente a antiga divisão entre simulação absoluta ou maliciosa e a relativa ou inocente. Prevaleceu o entendimento de que o ato simulado deve ser banido das relações sociais, diante dos inúmeros prejuízos causados a todos interessados, inclusive, ao Fisco. Desta feita, a ineficácia total dos efeitos do ato simulatório tornou-se medida imperativa e, no entender deste trabalho, corretamente.

O ato simulado inexistente, motivo pelo qual não se convalesce pelo tempo, nos termos do artigo 169 do C.C., assim como não pode ser confirmado por lapsos temporais. Suas características centrais podem ser assim elencadas:

Discrepância entre a vontade convencionada pelas partes originárias, daquela manifestada em documento escrito;

Intenção de prejudicar terceiros, pessoas privadas ou públicas;

Objetivo de esconder a real situação de forma a fraudar a legislação pública.

Considerando os seus elementos configuradores, a prova da simulação deve ser inconteste. Inclusive, não é outro o entendimento desta Egrégia Corte, como se nota do voto proferido por **Maysa de Sá Pittondo Deligne** (Acórdão nº **3402-007.150**):

SIMULAÇÃO. PROVA INDIRETA. FORÇA PROBANTE DOS INDÍCIOS. A simulação retrata um vício social do negócio jurídico. De maneira intencional, as partes orquestram uma ilusão negocial com a finalidade de induzir terceiros a erro. A prova direta representa, de forma imediata, a ocorrência do fato com implicações jurídicas. Já a prova indireta baseia-se na existência de outros fatos secundários (indícios) que, por indução lógica, levam à conclusão sobre a ocorrência ou não do fato principal de relevância jurídica. E para que ocorra a referida indução lógica, o quadro de indícios deve ser preciso, grave e harmônico entre si.

Resta evidente, destarte, que o ato simulado não produz nenhum efeito, até porque ele inexistente quanto a sua substância, motivo pelo qual, importadores e exportadores que porventura se sujeitarem a esta prática, deverão responder civil e criminalmente.

O devido processo legal, tanto na órbita administrativa quanto judiciária se mostra de vital importância. No caso, tendo em vista a gravidade do fato e de suas consequências, há que se preservar amplo direito de defesa e, a partir daí, uma vez constatada e comprovada esta conduta maliciosa, que sejam aplicadas as sanções correspondentes.

O Regulamento Aduaneiro, através do artigo 673, conceitua a infração. Eis sua redação:

Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte de pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida ou disciplinada neste Decreto ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-lo (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 94, *caput*).

Discorrendo a respeito, PAULO CESAR ALVES ROCHA, entende que:

É muito comum a confusão entre indício de infração e infração propriamente dita. A primeira serve como orientação para apuração de uma possível infração. A segunda deve ser provada com elementos consistentes, não sendo cansativo lembrar que deve haver necessariamente um processo. Este processo deve seguir os preceitos do artigo quinto da Constituição Federal no tocante a existência de processo formal, do direito ao contraditório e ao direito de defesa. Deve ser cumprido também o item IV do art. 150 da Constituição Federal que proíbe a existência de penas de confisco, ou seja, a aplicação de pena de perdimento de mercadoria só pode ser aplicada a mercadoria abandonada, pois enquanto existir um sujeito passivo da obrigação tributária e este não abandonar a mercadoria, a Fiscalização deve aplicar penas pecuniárias” (**ROCHA, Paulo Cesar Alves. Regulamento Aduaneiro Anotado. 14 ed. São Paulo: Aduaneiras, 2009, p. 666**).

O Regulamento Aduaneiro não conceitua a diferença entre simulação, fraude e mera infração aduaneira no texto do artigo em comento. De todo modo, não foi por acaso a

anterior menção ao artigo 110 do CTN. Uma vez respeitados os institutos de Direito Privado, os artigos 167 e sgs do Código Civil respondem a questão da simulação.

Em relação a infração aduaneira, o dispositivo 673 do R.A., mesmo que de forma genérica, estabelece os requisitos básicos para sua configuração. Resta abordar a temática da sonegação e da fraude aduaneira a fim de compreender o seu real significado, posto que também não é conceituada pelo R.A. Todavia, ditos conceitos mereceram atenção especial nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

A diferença básica entre a infração e a fraude fiscal é notada que, na primeira, basta o não pagamento do tributo, independente de dolo, para fins de sua configuração, ao passo que, na segunda, a intenção de não pagar mediante artifícios simulados é essencial².

Dito isto, anota-se que a fraude aduaneira antecede a sonegação, posto que busca evitar ou retardar a realização do próprio fato imponible, ao passo que na sonegação evita-se, dolosamente, o seu conhecimento por parte das autoridades fazendárias.

Persistindo dúvidas quanto a prática, perfilha-se do entendimento de que o auditor fiscal, necessitará interpretar a legislação de maneira favorável ao contribuinte, pois, assim o fazendo, nos moldes do art. 112 do CTN, estará lhe garantindo a ampla defesa e o contraditório e, após a devida comprovação de irregularidades, terá liberdade e segurança para aplicar as sanções e promover as representações às autoridades competentes.

As atividades de comércio exterior demandam extrema agilidade por parte de todos os envolvidos, especialmente no Brasil onde o custo das atividades envolvidas em operação de comex é um dos mais altos do mundo. As normas são inúmeras e, não raro, confusas e contraditórias entre elas e com outras leis e princípios.

²“Na infração tributária prevalece o elemento objetivo pelo que, basta o fato externo do não-pagamento tempestivo do tributo para que se tenha por configurada. Já, a fraude fiscal requer, para configurar-se subjetivamente, a intenção deliberada de lesar o Fisco, e objetivamente, a realização de expedientes enganosos cujo propósito é induzi-lo em erro, visando subtrair-se ao pagamento do tributo” (CARLUCI, José Lence. *Uma Introdução ao Direito Aduaneiro*. 2 ed. São Paulo: Aduaneiras, 2000, p. 220).

Consequência desta realidade é a necessidade que o auditor fiscal tem de recorrer a uma margem de liberalidade na solução dos casos normatizados pelas Instruções Normativas ora abordadas, desde que previsto em lei³. E este recurso será pautado no seu poder discricionário que, nos dizeres de CARLUCI pode ser entendido como:

O poder discricionário tem como seu pressuposto uma lei que o plasma. Daí surge a possibilidade legal de avaliar, dentro de uma margem determinada no texto da lei, a oportunidade de soluções possíveis a fim de realizar a eficácia da lei. Avaliada a oportunidade de todas, escolhe-se uma, que se constitui no ato discricionário, exercendo-se o poder discricionário”⁴.

Este Poder Discricionário pode ser ilustrado na capitulação que o auditor faz no ato de formalizar o Auto de Infração e o Lançamento (posto que pode entender tratar-se de interposição presumida ou comprovada).

Entende-se que fora deste contexto, o auditor estará vinculado no desempenho de seus atos, posto inexistir margem de liberdade de atuação. A propósito, por poder vinculado, tem-se que:

Sendo a competência sempre vinculada, pois cuida de estabelecer atribuições, estas atribuições, por sua vez, podem ou franquear a possibilidade de a Administração Pública optar por uma dentre duas ou mais opções igualmente legítimas, ou podem definir, previamente, uma única opção possível. No primeiro caso, trata-se da competência discricionária, no segundo, da competência vinculada”⁵.

f) Das Operações das empresas autuadas.

Considerando o externado, trata-se de fato inconteste que que absolutamente todas as empresas são detentoras de capacidade econômica, possuíam disponibilidade financeira para comprar os produtos e, ademais, existem de fato e de direito.

Restou mais do que comprovado nestes autos que há risco do negócios para absolutamente todas as partes e que nenhuma das operações realizadas foram simuladas. As aquisições foram realizadas. Houve transferência física dos produtos. Os pagamentos ocorreram e foram devidamente contabilizados.

A Solução de Consulta tratada nesta decisão também é mais do que suficiente, aliado a documentação acostada aos autos, para fins de justificar o cancelamento das multas impostas no presente auto de infração. E não é só. A própria responsabilidade solidária também

³ “Na discricionariedade administrativa existe, nos termos da norma de competência, uma pluralidade de decisões legítimas. Tanto faz, em princípio, acolher-se esta ou aquela diretriz desde que o caso concreto revele que ambas atendem ao interesse público....é a liberdade de escolher uma diante da pluralidade de opções legítimas” (PIRES, Luis Manuel Fonseca. **Controle judicial da discricionariedade administrativa: dos conceitos indeterminados às políticas públicas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, 146).

⁴ CARLUCI, José Lence. **Uma Introdução ao Sistema Aduaneiro**. São Paulo: Aduaneiras, 1996, p. 133.

⁵ PIRES, Luis Manuel Fonseca. **Controle judicial da discricionariedade administrativa: dos conceitos indeterminados às políticas públicas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, 150.

deve ser afastada, até mesmo por consequência da descaracterização da interposição fraudulenta por ausência de prova da presença dos pressupostos que lhe fundamenta.

A propósito, esta Egrégia Corte, em caso IDÊNTICO a este, com as mesmas partes, mesma causa de pedir, mesmo fundamento da autuação, mesmo objeto, mesmas provas, assim se pronunciou, sob a relatoria do Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, nos autos do Processo nº 11762.720015/2017-49 por meio do Acórdão nº 3201-008.241 em julgamento com resultado unânime, cuja fundamentação se adota neste voto:

Da ocultação dolosa do real encomendante (PUIG BRASIL) de mercadorias importadas pela CARVALHO e da simulação

A ação fiscal empreendida chegou à conclusão de que a empresa PUIG BRASIL, contratou a empresa CARVALHO, tão somente para acobertar a relação comercial existente entre a autuada, real encomendante, sediada no Brasil, e APSA (exportadora, sediada na Espanha, e controladora da PUIG Brasil), visando (i) ocultar das autoridades nacionais a cadeia de comando das operações comerciais, (ii) a condição da PUIG Brasil de responsável pela operação de importação e (iii) o vínculo existente entre o comprador (PUIG Brasil) e o vendedor (sua controladora APSA).

A QUIMETAL registrou as DIs nas quais a CARVALHO figurou como adquirente, tendo revendido toda a mercadoria importada à PUIG BRASIL, que se manteve oculta em toda a operação de comércio exterior.

Em determinado trecho do relatório, a Fiscalização sintetiza sua conclusão quanto à ocultação da PUIG BRASIL (fl. 1.567)...

À evidência dos excertos colacionados, os Contrato de Compra e Venda de Mercadorias Importadas por Encomenda e Contrato de Fornecimento que visam a importação de produtos da APSA para a CARVALHO (encomendante), via QUIMETAL (importadora), e revendidos para PUIG BRASIL não contêm em suas formas, nem mesmo na essência, qualquer simulação. Esta (simulação) se encontraria nas informações prestadas na elaboração da DIs.

De pronto surge uma contradição que não pode ser olvidada e que implica o questionamento: quais as provas então da simulação nas DIs? Ao que me parece, no entendimento da Fiscalização, são as cláusulas dos contratos que em seu todo foram considerados legítimos ou ao menos não foram refutados ou sequer acusados de vícios.

Ao meu ver, este é o ponto nevrálgico da autuação e da decisão recorrida que não fora desatado.

Antes de prosseguir na análise, aponto que transações idênticas envolvendo as mesmas pessoas jurídicas, relacionadas a fatos geradores do ano de 2011, foram igualmente fiscalizadas e autuadas sob mesmo enfoque, ou seja, a Fiscalização relatou as mesmas constatações e conclusões sobre a existência de interposição fraudulenta nas importações à semelhança destes autos.

Trata-se do processo nº 10074.720570/2015-02, com a prolação do Acórdão 3401-003.966, sessão de 31/08/2017, no qual julgou a aplicação da multa de 10% prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 e do processo nº 10074.720583/2015-73, que tratou a ocultação do encomendante PUIG BRASIL, com a prolação do Acórdão nº 3302-005.811, de 24/09/2018.

Ressalta-se que os contratos abordados neste julgamento (fatos geradores de 2012) são exatamente os mesmos que ampararam as importações ocorridas em 2011 (processos 10074.720570/2015-02 e 10074.720583/2015-73). Naqueles autos, os julgadores deram provimento aos recursos voluntários dos sujeitos passivos para cancelar a autuação. As respectivas decisões tornaram-se definitivas sem qualquer alteração em seus dispositivos (os processos encontram-se arquivados).

Compartilho dos entendimentos, fundamentos e conclusões exaradas naqueles dois processos que acolheram os argumentos de defesa dos sujeitos passivos e as faço igualmente minhas razões de decidir transcrevendo seus excertos ao longo deste voto, com a devida citação, em acréscimos aos meus fundamentos aqui expostos.

Retoma-se a questão de acusação e prova da simulação perpetrada pelos envolvidos na autuação.

A comprovação da simulação exige demonstrar que ao menos um dos intervenientes não dispõe de capacidade para ser partícipe das operações de comércio exterior e seu nome foi utilizado apenas ostensivamente para acobertamento de outrem.

Quer-se dizer que em face da acusação de ocultação dolosa do real encomendante em importações de mercadoria estrangeira a Fiscalização deveria comprovar a ausência de capacidade financeira (o acusado não teria recursos financeiros para fazer frente aos compromissos decorrentes da importação), capacidade econômica (seria inexistente de fato ou não exercia qualquer atividade comercial ou produtiva) e capacidade operacional (não dispunha de empregados, instalações, logística para funcionamento empresarial).

Nada disso foi abordado no procedimento fiscal no sentido de comprovar inexistência de algumas das capacidades; ao contrário, entendo haver fartas evidências da regularidade e participação efetiva dos intervenientes na logística das operações.

O elo mais sensível e atacado pela fiscalização é a participação da CARVALHO. Consta-se que esta empresa encarregou-se da aquisição dos produtos estrangeiros importados (por si ou pela QUIMETAL) e ainda que sua atividade se afaste do conceito legal de industrialização, notório que manipulava os produtos através da colocação de rótulos informativos em cumprimento a exigências de órgãos públicos, além de exercer controle de qualidade e proceder à substituição e adequação da embalagem (invólucro original), tudo antes de sua revenda à

PUIG BRASIL, para torná-lo produto apto à comercialização final (atacado ou varejo). Ademais, a operação envolvia, como bem apontou a Fiscalização, transporte dos produtos entre diferentes unidades da Federação.

Dessa forma, vislumbro como incoerente uma operação de mera ocultação do encomendante não prescindir de atividades exercidas sobre a mercadoria importada (rotulação, troca de invólucro de proteção) e transporte o que acarretaria custos desnecessários se a intenção era de simulação da operação.

Não obstante tais constatações, no procedimento levado a cabo no processo nº 10074.720583/201573 (fls. 4.405, 4.406, 4.409 e 4.415) seu voto mostra que o Fisco não questionou a capacidade econômico-financeira e operacional da QUIMETAL e da CARVALHO:

"Respeitante à [segunda] preliminar argüida, a bem da verdade, uma premissa fática, já pontuei no preâmbulo do voto e volto a fazê-lo: é de se reconhecer que não houve questionamento algum em relação à capacidade financeira da importadora direta (QUIMETAL) e da encomendante (CARVALHO –autuada) nas operações realizadas, bem assim, existência de fato e a capacidade operacional desta última.

[...]

Em outra frente, não se negou a existência física da autuada, sua capacidade operacional e econômico-financeira, a realização de atividades fabris como encomendante dos produtos importados, a validade dos contratos para importação dos produtos e a responsabilidade pelas tratativas comerciais com o exportador estrangeiro.

[...]

Por fim, a afirmação que a autuada (CARVALHO), nas operações envolvendo PUIG e MRA, não é encomendante, industrial ou revendedor, “mas sim o de mero ocultador do verdadeiro sujeito passivo/real adquirente/encomendante” acaba por ser contraditória ante outras afirmações da fiscalização, ao reconhecer que a capacidade econômico financeira da autuada não apresenta irregularidade, que realiza determinadas operações fabris antes da entrega dos produtos e que a movimentação da mercadoria entre os estabelecimento é real e não simulada.

[...]

Em resumo, não consigo vislumbrar qualquer ocultação de real adquirente ou interposição fraudulenta a justificar a cessão de nome ou documentário fiscal, porquanto havia contratos formais para realização das operações de importação, tanto com PUIG (Brasil) como MRA; as atividades contratadas foram efetivamente realizadas; não houve antecipação de numerário, possuindo a autuada capacidade econômico-financeira e operacional para realização das tarefas ajustadas; as importações foram efetivadas em consonância com as normas baixadas pela RFB; e, os documentos relativos aos negócios foram apresentados.

A análise mais detida da descrição dos fatos, a autoridade fiscal assenta que (fl. 16) “a inserção de declaração na D.I. que não corresponde à verdade caracteriza a simulação, defeito do negócio jurídico que leva à sua nulidade, e que, no caso em tela, foi o meio utilizado para fraudar a correta aplicação da legislação tributária (...)”.

Continua dissertando que (fl. 18) “Então, para haver operação por encomenda, os recursos utilizados devem pertencer àquele que adquire a mercadoria para revender, ou seja, a pessoa jurídica interposta, que registra a D.I.. De outra maneira, se os recursos pertencerem ao encomendante, haverá operação por conta e ordem e este se denominará adquirente”.

Ora, se é afirmado pelo Fisco que houve simulação na prestação de informação nas DIs, que não caracteriza a verdade, e o que fora ocultado é a real condição de encomendante da PUIG BRASIL, a comprovação exigida seria a demonstração de que os recursos financeiros para a operação de importação não provinha da CARVALHO, mas sim da PUIG BRASIL.

Esta prova não se encontra nos autos e repisa-se, sequer foi aventada a incapacidade financeira da CARVALHO.

Relativamente à atividade desenvolvida pela CARVALHO ao receber o produto importador e antes de revendê-lo ao adquirente no mercado nacional (PUIG BRASIL), pronunciou-se o relator no Acórdão 3401-003.966, processo nº 10074.720570/2015-02 (fl. 3.410):

Não se põe em dúvida, também, a realização de atividades fabris pela CARVALHO, ora recorrente, como previstas em contrato, consistentes, no mínimo, na selagem, etiquetagem e “celofanização” dos perfumes importados.

Não existem outros documentos comprobatórios da alegação de ocultação mediante simulação ou interposição fraudulenta além dos mencionados Contratos celebrados que foram colacionados pela autoridade fiscal.

Evidencia-se, assim, certa contradição entre fundamentos da fiscalização e da decisão recorrida uma vez que a autoridade fiscal discorreu longamente no seu relatório acerca das cláusulas contratuais como indiciárias de interposição, que em seu entendimento apontava a simulação nas transações entre os envolvidos, e o voto assevera categoricamente que a simulação não estava nos contratos mas sim nas operações.

Visto alhures os elementos da simulação descritos no § 1º do art. 167 do Código Civil. Verifica-se nos autos ser inexistente qualquer prova de que determinadas cláusulas ou disposições são inverídicas ou transmite direito a pessoa diversa daquela que se declarou transmitir.

Os contratos revelam a efetiva intenção das partes que se materializou nas transações realizadas. Faltou à autoridade fiscal comprovar que as razões

empresarias estampadas no conteúdo contratual são inverídicas e ali foram apostas para ocultar transações que burlariam a legislação aduaneira e tributária.

A acusação de simulação foi refutada no voto do Acórdão 3401-003.966 processo (fl. 3.414):

Tocante a esse contrato, entre CARVALHO e Antonio Puig S/A, a fiscalização faz severas críticas aos seus termos, destacando que os prazos de nacionalização, especificações e quantidades a serem importadas são definidas pela interligada brasileira (PUIG Brasil), destinandose exclusivamente a ela a venda do produto nacionalizado e que o preço de venda é definido pelo exportador, não pela atuada, o que demonstraria a qualidade de mera prestadora de serviços da atuada, pertencendo as mercadorias, de fato, à PUIG Brasil.

As supostas disparidades deste contrato, em meu entender, não conduzem à cessão fraudulenta do nome para realização de operações de importação, pois, como aduzido, não se provou antecipação de recursos pela PUIG (Brasil) à atuada, ausência de propósito negocial do contrato firmado ou mesmo que as operações ajustadas não tivessem ocorrido, como contratado.

A definição das especificações, quantidades e prazos de nacionalização, antes de revelar ocultação do real adquirente, parece atender à logística dos negócios entabulada entre os envolvidos, ao passo que, sendo PUIG (Brasil) o distribuidor exclusivo no país, a esta empresa caberia a avaliação da demanda pelos produtos e não à atuada, que apenas importava e os preparava para distribuição.

[...]

A escolha por esta cadeia de negócios, na forma como concebida, ainda que possa ter atendido a um bem elaborado planejamento tributário, apenas pelo seu desenho, não se enquadra na infração catalogada.

Não existe norma comercial, tributária ou de outra natureza que obrigue PUIG (Brasil) a importar e preparar para consumo os produtos que distribui, simplesmente porque é coligada com a empresa exportadora estrangeira e detém a exclusividade de comercialização no país.

Portanto, é de se assentir com as conclusões do Parecer acostados aos autos ao afirmar que cada uma das etapas da cadeia de importação e distribuição dos produtos é realizada exatamente como estabelecido nos contratos e informado à Autoridade Fiscal, além de que cada uma das partes dessa estrutura arca com os riscos empresariais próprios de sua atividade.

Acrescento ainda que a interpretação isolada das cláusulas contratuais pelo Fisco, sem o amparo ou confronto com outras provas documentais (extratos bancários, e-mails, controles internos, documentos do exportador) esvaziam a imputação de ocultação do real adquirente mediante simulação ou interposição fraudulenta.

As provas (documental e testemunhal) que a autoridade fiscal menciona nos autos apontam apenas para a comprovação de que as mercadorias foram

revendidas para a PUIG BRASIL, fato este incontroverso, mas não tem o condão de demonstrar possível ilicitude na transação.

Foram descritos vários indícios da ocultação/interposição pela Fiscalização, todos pela leitura e interpretação das cláusulas contratuais. Estes deveriam ser aprofundados culminando com a efetiva demonstração, amparada em conjunto probatório, de que havia dissimulação das reais intenções dos partícipes e os contratos haveriam de ser meros documentos de realidade tão-só na aparência.

Especificamente em relação à cláusula de rescisão contratual que estipulava a devolução da mercadoria adquirida pela CARVALHO para a PUIG BRASIL, segundo a qual a Fiscalização interpretou tratar-se da prova de que a segunda estaria agindo em nome da APSA e que a CARVALHO não teria liberdade na comercialização, há duas considerações. A primeira de que não há comprovação de que a situação tenha ocorrido de forma a obter uma prova cabal da correta interpretação fiscal; segundo, qual seria as mutações patrimoniais na CARVALHO e PUIG BRASIL de forma a apontar que a devolução demonstraria a inexistência da aquisição, a qual teria passado de uma mera simulação sem efetiva transação de recursos e assunção de perdas financeiras pelas partes.

Entendo que a Fiscalização poderia apontar que a situação ocorrera e fizera exsurgir prova da interposição fraudulenta/ocultação mediante simulação. No campo da hipótese, não se tem qualquer comprovação objetiva da ilicitude.

Vários trechos do relatório fiscal menciona a ausência de domínio dos fatos pela CARVALHO, em razão de não assumir qualquer risco no negócio e, conseqüentemente, não ser a real adquirente.

Discordo do autuante. Poderia ser considerado um forte indício se viesse acompanhado de demonstração efetiva da afirmativa; de outra banda, o Fisco teria o ônus de desconstituir a CARVALHO como pessoa jurídica com capacidade econômica e operacional para exercer as atividades de manipulação dos produtos importados, do qual não se desincumbiu.

Completado todos argumentos e motivos para o provimento do recurso, trago excertos do voto no Acórdão que considero relevantes no enfrentamento de outras questões versadas na autuação e defesa.

Então, não há acusação de ausência de capacidade econômico financeira ou inexistência de fato da autuada, pelo que, a única imputação reside na descaracterização da condição de real adquirente da mercadoria.

Outro ponto merecedor de destaque é que não há, nos autos, qualquer afirmação, ilação ou prova de que as empresas PUIG (Brasil) e MRA negociavam diretamente com os fornecedores estrangeiros ou antecipavam recursos financeiros à autuada, como sói ocorrer nesse tipo de operação, mas sim, que ditas empresas, encomendavam os produtos e quantidades diretamente à autuada, no mercado interno, que, por sua vez, promovia a importação, na modalidade por encomenda, através da empresa QUIMETAL.

Não há acusação de falsidade material ou ideológica dos documentos que instruíram as operações de importação, mormente as faturas comerciais.

Não se questiona o trânsito físico das mercadorias entre os estabelecimentos da QUIMETAL, no Espírito Santo; na CARVALHO, no Rio de Janeiro; e, por fim, da PUIG (Brasil) e MRA, ambas no Espírito Santo.

Não se põe em dúvida, também, a realização de atividades fabris pela CARVALHO, ora recorrente, como previstas em contrato, consistentes, no mínimo, na selagem, etiquetagem e “celofanização” dos perfumes importados.

Nesse ponto, abro um parêntese para, rebatendo a defesa, esclarecer que essas atividades realizadas pela autuada, a partir do exame dos laudos juntados, bem assim, pelo cotejo entre os produtos discriminados nas declarações de importação e nas notas fiscais de saída, em sua maioria, não configuram “industrialização” para a finalidade da legislação do IPI (Lei nº 4.502/64), em que pese reconhece-las como operações fabris, do ponto de vista comercial.

Como destacado pela fiscalização, ainda que se reconheça que a autuada possui um complexo industrial capaz de manipular fórmulas cosméticas e efetivamente produza certas marcas, os produtos objeto deste auto de infração, em sua integralidade, não passaram por qualquer tipo de manipulação de seu conteúdo “intrafrasco”, mas tão-somente de suas embalagens, como é possível verificar das planilhas de correlação (DI x NF Saída) de efls. 1.424/1.522.

Nessas planilhas, há clara demonstração que os produtos importados vinham em embalagens destinadas à venda a retalho (30 ml., 50 ml., 60 ml., 75 ml., 80ml., 100 ml., etc.) e assim foram faturadas, quando de sua saída, nesses mesmos recipientes.

Então, pelo que se extrai do laudo técnico apresentado às efls. 1.784/1.825, corroborado pelo Relatório Técnico nº 000.918/15, do Instituto Nacional de Tecnologia – INT (efls. 3.119/3.161), relativamente aos produtos importados, tratar-se-iam de mercadorias semiacabadas, não aptas, no estado em que se encontram, à comercialização, cabendo à autuada duas espécies de “industrialização”, a saber: perfumes recebidos em frascos completamente desembalados, envoltos apenas em cápsulas, como se observa da foto de efl. 1.804/1.806, a que o laudo atribui a “operação industrial” de montagem; e, ii) perfumes já embalados (embalagem de apresentação) prontos para comercialização, mas que, por exigência da legislação da ANVISA, necessitam ser retirados dessas embalagens, etiquetados com informações em português, aplicação de selo de controle/autenticidade e “celofanização”, conforme efls. 1.810/1.812, a que o laudo enquadra como reacondicionamento.

[...]

Entretanto, ainda que haja apenas um parcial reconhecimento de realização de operação industrial, nos moldes da legislação de regência do IPI, é irrefutável que

a atuada, sob o ponto de vista exclusivamente econômico, realiza operações fabris.

[...]

No caso dos autos, contudo, já foi exaustivamente dito que não há prova de antecipação de numerário, reconhecendo a fiscalização, *a priori*, a ausência de irregularidades na origem dos recursos, e também não se questionou a integral realização das operações, inclusive pedidos aos fornecedores estrangeiros, por parte da atuada.

Então, não estando presentes essas situações, cumpria à fiscalização carrear aos autos outros elementos probatórios que demonstrassem a ilicitude fiscal das importações, a refletir indigitada ocultação.

A esse respeito, a única alegação sensível atrelou-se à vinculação societária entre a PUIG (Brasil), distribuidor, e Antonio Puig S/A exportador.

[...]

Contudo, como já asseverado, a intermediação entre exportador, atuada e distribuidor está assentada em contrato, onde a atuada se comprometeu a realizar as importações e preparar o produto para comercialização, cabendo ao distribuidor pura e simplesmente a remessa dos produtos ao varejo.

O fato de o contrato prever cláusulas que retiram da atuada o direito de estabelecer preços e obrigar a entrega dos produtos ao distribuidor exclusivo no país não pode conduzir, por si só, à inferência que houve cessão de nome e/ou documentário fiscal, sem que comprovada a ausência de intuito comercial do ajuste firmado ou a simulação das operações com vistas a dissimular o real negócio jurídico, o que não foi feito nesse trabalho fiscal.

A “logística operacional”, de fato, aparenta o emprego de um planejamento tributário destinado à redução da carga tributária, seja pelo desvio da condição de contribuinte equiparado do IPI, com vistas à inobservância do valor mínimo tributável, ou mesmo à valoração aduaneira, contudo, essas situações exigem fiscalização específica e a prova de sua ocorrência ou, ainda, um robusto conjunto probatório-indicário, o que não se verificou nesses autos.

[...]

No entanto, a par de admitir a liberdade negocial, condiciona seu exercício à identificação dos envolvidos perante o Fisco, mas não descreve como essa situação, no caso dos autos, deve ser indicada junto à RFB, ou mesmo, qual o fundamento legal ou normativo para tal proceder, eis que a acusação aponta a ocultação do “encomendante do encomendante”.

A importação de mercadorias por encomendante predeterminado, a partir de pedido formulado no mercado interno, por empresa nacional, a meu ver, não exige que esse “encomendante nacional” tenha de se submeter a registro para

operação no comércio exterior, se nenhum ardil, simulação ou fraude foi utilizada na operação de importação ou mesmo na negociação.

[...]

De fato, é dever da fiscalização detectar possíveis infrações à legislação, como destacado, porém, ninguém pode ser autuado pelo **possível** cometimento de uma infração, mas tão-somente pela **efetiva** prática infracional.

Por outro lado, a existência de uma “*conexão por interesse em comum entre os envolvidos no negócio*” não pode, em hipótese alguma, desacompanhada de prova de fraude ou simulação, ser alçada à condição de razão para exigência de multa por cessão de nome.

[...]

6. Demais pedidos subsidiários

A recorrente arguiu outras matérias subsidiárias em sua defesa para o cancelamento da autuação, relacionada (i) à nulidade do auto de infração e da decisão recorrida, uma vez que baseadas em mera presunção fiscal e cerceamento do direito de defesa em razão da deficiência na descrição dos fatos no lançamento; (ii) improcedência da argumentação utilizada na decisão recorrida; (iii) erro de sujeição passiva; (iv) a verdade real atestada por parecer do INT; e (v) a inadequação e abusividade da multa de 100% aplicada e a necessidade de substituição pela multa prevista no artigo 711, inciso III, do Regulamento Aduaneiro.

Os argumentos suscitados para as nulidades – itens (i) a (iii) - confundem-se com o mérito enfrentado, e consoante este voto, que dá provimento ao recurso para excluir a penalidade aplicada essas matérias subsidiárias restam prejudicadas.

4 DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Em razão dos fundamentos aplicados neste voto, entende-se não se tratar de solidariedade para fins de autuação. Primeiro porque não se configurou a interposição fraudulenta de terceiros.

Ademais, cada empresa tem suas atividades próprias, com funcionamento autônomo, funcionando na normalidade de suas contabilidades (com lucros, despesas, comportando seus próprios riscos das atividades que desempenham), enfim, com existência de fato e de direito. Inclusive nas operações fiscalizadas e que resultaram no Auto de Infração.

Os contratos celebrados entre QUIMETAL E CARVALHO e deste último para com a PUIG BRASIL, sob os auspícios do direito privado, podem e devem produzir efeitos jurídicos no universo tributário e aduaneiro. A redação do artigo 110 do CTN é claríssima neste sentido e deve ser analisada de forma conjunta com o 104 do Código Civil.

Art. 104. A validade do negócio jurídico requer: I - agente capaz; II - objeto lícito, possível, determinado ou determinável; III - forma prescrita ou não defesa em lei”.

Não há prova alguma de que a prestação foi simulada. Pelo contrário, não há identificação das condutas dos embargantes. Da leitura deste artigo, passa-se a conjunta com o artigo 110 do CTN que, por sua vez, é claro no respeito aos institutos, conceitos e formas de direito privado:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Os efeitos do ato jurídico perfeito somente não se consolidam quando o agente os promove com o fito simulador ou fraudador, com dolo para furtar-se de responsabilidade tributária. No entanto, a própria legislação cível já prevê a ineficácia de quaisquer atos simulados e objetos de fraude. No campo das normas tributárias, lecionando acerca do tema, PAULO DE BARROS CARVALHO anota que:

O ordenamento brasileiro, a meu ver, já autorizava a desconsideração de negócios jurídicos dissimulados, a exemplo do disposto no art. 149, VII, do Código Tributário Nacional. O dispositivo comentado veio apenas ratificar regra existente no sistema em vigor. Por isso mesmo, assiste razão a Heleno Torres, ao asseverar que a referida alteração tão só aperfeiçoa o que já se encontrava previsto, de modo genérico, afastando quaisquer dúvidas concernentes à possibilidade da Administração em desconsiderar os negócios fictícios ou dissimulados. (P. 312).

Diversos são os artigos tributários que reiteram a necessidade do respeito aos conceitos e institutos de direito privado. Cita-se como exemplo o fato de que o confronto entre os efeitos jurídicos do negócio jurídico perfeito à luz da legislação cível, para com a relação tributária e a ocorrência de fato gerador. Trata-se do caso da temática da antielisão e os limites da desconsideração de fatos simulados e objetos de fraudes previstas no parágrafo único do II, art. 116 do CTN. Neste ponto, necessário colacionar magistral analogia do jurista Hugo de Brito Machado:

Nesse campo, realmente, uma coisa é defender que as normas tributárias devem ser interpretadas considerando-se a substância das realidades a que dizem respeito (o que de resto vale para qualquer norma, inclusive para o Direito Privado, no qual os contratos, por exemplo, têm sua natureza determinada pela essência de suas cláusulas e não pelo nome formal que as partes eventualmente lhe deem). Outra coisa, bem diferente, e a nosso ver inteiramente inadmissível, é afirmar que o contribuinte deve sempre optar pela alternativa mais onerosa do ponto de vista tributário (Hugo de Brito Machado, Código Tributário Nacional: anotações à

Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003 / Hugo de Brito Machado Segundo. – 6. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo:Atlas, 2017, p. 266).

Nas relações comerciais privadas, sejam elas escritas ou não, o que importa são as avenças celebradas entre as partes, onde cada uma detém os seus próprios interesses. De um lado o contratado busca incrementar as suas atividades e expandir no mercado, ao passo que o contratante busca fomentar o lucro de suas atividades, no caso do propósito específico do consórcio importador dos trens.

Desta forma, entende-se ser inaplicável o disposto do art. 124, I do CTN por inexistir interesse comum entre as partes.

HUGO DE BRITO MACHADO faz importante observação, distinguindo INTERESSE COMUM DE INTERESSE CONTRAPOSTO. COMPRADOR E VENDEDOR, POR EXEMPLO, NO ÂMBITO DE UM CONTRATO DE COMPRA E VENDA, TÊM INTERESSES CONTRAPOSTOS, E NÃO COMUNS. NÃO PODEM, POIS, SÓ POR ESSA CONDIÇÃO, SER COLOCADOS COMO DEVEDORES SOLIDÁRIOS. Confira-se, a propósito: Hugo de Brito Machado, Comentários ao Código Tributário Nacional, São Paulo: Atlas, 2004, v. 2, p. 463 ((Hugo de Brito Machado, Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003 / Hugo de Brito Machado Segundo. – 6. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo:Atlas, 2017, p. 275).

No mesmo sentido, esta Egrégia Corte já manifestou expressamente que o artigo 124 do CTN não pode ser aplicado de forma isolada e interpretado de forma literal, de modo a afastar-se de todo o conjunto probatório dos autos. Por isso e a título de fundamentação, pede-se vênua a transcrever trecho do Acórdão Processo nº 13888.720501/201423. Acórdão nº 2401004.858- – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Carlos Alexandre Tortato Relator:

Não resta dúvidas do "interesse econômico" desta recorrente na conduta que ensejou a lavratura dos autos de infração, contudo, tal fato não implica, automaticamente, na verificação do instituto jurídico da solidariedade tributária pelo "interesse comum" na "situação que constitua o fato gerador da obrigação principal". A matéria foi precisamente enfrentada no Acórdão nº. 2301004.800, onde o relator do voto vencedor, Conselheiro Fabio Piovesan Bozza, com seu brilhantismo habitual, bem definiu a questão (a qual, inclusive, referia-se ao mesmo escritório de advocacia): "Referido dispositivo trata da chamada solidariedade de fato ou solidariedade paritária, qual exige que as pessoas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato gerador. A expressão "interesse comum", embora não definida legalmente, diz respeito ao interesse jurídico ostentado pelas partes, e não a qualquer interesse econômico. Trata-se de interesse que decorre de uma situação jurídica. Nesse sentido, revelam interesse juridicamente comum as pessoas que participem do mesmo polo da relação jurídica, objeto da hipótese de incidência tributária (ex. coproprietários que alienam certo bem), diferentemente do que ocorre com aquelas que figurem em polos antagônicos (ex. prestador e tomador de serviços). A esse respeito,

confira-se a lição de Rubens Gomes de Sousa, em sua obra clássica *Compêndio de Legislação Tributária* (Edições Financeiras, 3ª ed., p. 67): São solidariamente obrigadas pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, segundo prevê o art. 124, I, do CTN. O interesse comum das pessoas não é revelado pelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas pelo interesse jurídico, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador. É solidária a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui o fato gerador, ou que, em comum com outras pessoas, esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem a tributação por outras palavras (...) pessoa que tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributário. Em vista do exposto, considero que o escritório de advocacia ostenta mero interesse econômico na relação jurídica que constitui fato gerador da obrigação tributária principal. Sequer participa de um dos polos dessa relação jurídica. Quando muito, apresenta interesse jurídico reflexo, oriundo de outra relação jurídica mantida com o Recorrente. Escapa, assim, da aplicação do art. 124, inc. I do CTN. Em conclusão, conduzo meu entendimento para excluir o escritório de advocacia da imputação de responsabilidade solidária da obrigação tributária. Coaduno com as lições acima proferidas pelo i. Conselheiro e, utilizando-me também como razões de decidir do presente processo, voto por afastar a responsabilidade solidária do recorrente Castelucci Figueiredo Advogados Associados, por inaplicabilidade do art. 124, I, do CTN, ao caso concreto.

5 DO DISPOSITIVO.

Isto posto, conheço dos recursos, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, dou provimento para cancelar o lançamento da multa decorrente do Auto de Infração.

(documento assinado digitalmente)

Mateus Soares de Oliveira