



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10283.724587/2020-22
ACÓRDÃO	3402-012.935 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CLOROETIL SOLVENTES ACETICOS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 27/04/2016, 05/05/2016, 11/05/2016, 18/05/2016, 27/05/2016

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. MULTA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO. ART. 23, V, §1º E §3º, DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976. NATUREZA TRIBUTÁRIA. BEM JURÍDICO TUTELADO. INAPLICABILIDADE DO ART. 1º, §1º, DA LEI Nº 9.873/1999. TEMA 1.293/STJ.

A aplicação da prescrição intercorrente em processos administrativos sancionadores exige a identificação do bem jurídico tutelado pela norma infringida (Tema 1.293/STJ).

A penalidade prevista no art. 23, V, §1º e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 — multa substitutiva do perdimento decorrente de ocultação fraudulenta do sujeito passivo — tutela direta e imediatamente a arrecadação e a fiscalização dos tributos incidentes na importação, por afetar o valor aduaneiro, a correta sujeição passiva e a higidez da relação jurídico-tributária.

Trata-se, portanto, de infração de natureza tributária, subsumida à exceção prevista na Tese 3 do Tema 1.293/STJ, o que afasta a incidência da prescrição intercorrente do art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999.

Não se aplica, assim, o regime prescricional próprio das infrações administrativas não tributárias às multas decorrentes da ocultação dolosa do real adquirente na importação.

DESCUMPRIMENTO DAS NORMAS RELATIVAS À IMPORTAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA.

Restando comprovada a interposição fraudulenta, incontroverso o entendimento da fiscalização de ocorrência da infração no termos do artigo 23, inciso V do Decreto-Lei 1.455/76, parágrafo 1º e 3º, do Decreto-

Lei 1.455/76, que prevê a aplicação da pena de perdimento aos bens importados na hipótese de ocultação do sujeito passivo e, na impossibilidade de tal pena, a aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria (redações alteradas pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e pela MP nº 497, de 27 de julho de 2010, convertida na Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Voluntário apresentado pela VIA IMPORTER, por intempestividade, em conhecer dos Recursos Voluntários apresentados pela PANIMEX COMERCIAL e pela QUIMIPA, em rejeitar a preliminar de prescrição intercorrente e, no mérito, em negar provimento aos Recursos Voluntários conhecidos.

Assinado Digitalmente

José de Assis Ferraz Neto – Relator

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves, Cynthia Elena de Campos, Jose de Assis Ferraz Neto, Laercio Cruz Uliana Junior (substituto[a] integral), Mariel Orsi Gameiro, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 108-021.083, proferido pela 17ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08, que por unanimidade de votos, em 27/09/2021, julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Importação – II

Data do fato gerador: 27/04/2016, 05/05/2016, 11/05/2016, 18/05/2016, 27/05/2016

DESCUMPRIMENTO DAS NORMAS RELATIVAS À IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO E MULTA SUBSTITUTIVA.

Restando comprovada na declaração de importação a ausência de informação sobre a real beneficiária (adquirente/encomendante) das mercadorias importadas, incontroverso o entendimento da fiscalização de ocorrência da infração prevista pelo artigo 23, inciso V, do Decreto-lei 1.455/1976, considerada dano ao Erário, punida com a pena de perdimento das mercadorias, nos termos do § 1º do mesmo artigo, incluído pela Lei nº 10.637/2002, ou com a multa equivalente ao respectivo valor aduaneiro, caso elas não sejam localizadas ou tenham sido consumidas ou revendidas, nos termos do § 3º, com a redação dada pela Lei nº 12.350/2010.

IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA. PRECLUSÃO.

A defesa apresentada fora do prazo legal não caracteriza impugnação, não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário e nem comporta julgamento de primeira instância quanto às alegações de mérito.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem descrever os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo o relatório da decisão recorrida:

Versa este processo de auto de infração formalizado para exigência de multa administrativa, no valor de R\$ 2.022.639,96, lavrado pela fiscalização da Alfândega do Porto de Manaus/AM, diante da constatação da infração disciplinada pelo artigo 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/1976, para a qual está prevista a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas, nos termos do § 1º do mesmo artigo, incluído pela Lei nº 10.637/2002, ou multa equivalente ao respectivo valor aduaneiro das mercadorias, caso elas não possam ser apreendidas, nos termos do § 3º do mesmo artigo, com a redação dada pela Lei nº 12.350/2010.

No polo passivo do referido auto de infração figuram as seguintes empresas:

- Sujeito Passivo: CLOROETIL SOLVENTES ACETICOS S/A, doravante CLOROETIL, CNPJ nº 51.123.339/0001-16;

Responsável tributário: VIA IMPORTER COMÉRCIO EXTERIOR S/A, doravante VIA IMPORTER, CNPJ nº 03.273.227/0004-41.

- Responsável tributário: QUIMIPA IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA., antiga PANIMEX QUÍMICA IMPORTADORA LTDA., doravante QUIMIPA, CNPJ nº 08.584.685/0001-72;

- Responsável tributário: PANIMEX COMERCIAL LTDA., doravante PANIMEX COMERCIAL, CNPJ nº 10.905.091/0001-68.

No Relatório de Fiscalização Aduaneira (fls. 20 a 54), parte integrante do auto de infração, a autoridade fiscal descreveu, em síntese, os seguintes fatos:

- Realizou a revisão aduaneira de 07 (sete) declarações de importação (DI), registradas no ano-calendário de 2016 pela VIA IMPORTER, nas quais figurou como adquirente a QUIMIPA. Essas DI acobertaram a importação de plastificantes utilizados na fabricação de compostos de PVC, couro sintético, equipamentos médicos, produtos impermeáveis e formulação de plastisol;

- Nessas operações figurou como exportadora a empresa chilena PANIMEX QUIMICA (algumas vezes grafada pela fiscalização como PANIMEX QUIMIPA), declarada como vinculada à adquirente, mas sem influência no preço;

- Apesar da VIA IMPORTER figurar como importadora por conta e ordem da QUIMIPA, comprovou-se que a real beneficiária das mercadorias foi a PANIMEX COMERCIAL, fraudulentamente ocultada;

- As transferências das mercadorias importadas para a PANIMEX COMERCIAL observaram o mesmo modus operandi. Ato contínuo ao desembaraço aduaneiro as mercadorias importadas eram transferidas da QUIMIPA para a CLOROETIL, que imediatamente fazia a transferência para a PANIMEX COMERCIAL. Não há que se falar em venda e revenda de mercadorias importadas, apenas simulações de operações comerciais;

- O arranjo empresarial fraudulento desenhado pelas empresas envolvidas, composto pela importadora ostensiva (VIA IMPORTER), intermediárias (QUIMIPA e CLOROETIL) e a real beneficiária das mercadorias (PANIMEX COMERCIAL), restou plenamente confirmado pelo trabalho de auditoria, que analisou o fluxo operacional, financeiro e contábil das operações de importação autuadas;

- As empresas PANIMEX QUIMICA, QUIMIPA E PANIMEX COMERCIAL pertencem ao mesmo grupo econômico. As empresas brasileiras QUIMIPA E PANIMEX COMERCIAL são vinculadas pela identidade do sócio majoritário, que também figura como presidente da empresa chilena (PANIMEX QUIMICA);

- As empresas interpostas foram utilizadas também para quebrar a cadeia do PIS e da COFINS;

- Diante desses fatos, lavrou o presente auto de infração.

Pela via eletrônica, a autuada CLOROETIL SOLVENTES ACETICOS S/A foi intimada do auto de infração em 11/12/2020 (fls. 119 e 120), tendo ela apresentado, de forma intempestiva, impugnação e documento em 13/01/2021 (fls. 10179 a 10184). Alegou que:

1. Encontra-se em recuperação judicial;
2. A empresa tem como atividade a industrialização, produção e comercialização de derivados de ácido acético;
3. Em 2016, durante um curto período, adquiriu junto à QUIMIPA o referido produto, tendo efetuado a venda de seus produtos à empresa PANIMEX COMERCIAL;
4. Devido à relação comercial existente entre as empresas QUIMIPA e PANIMEX COMERCIAL, operou a transferência de créditos através de cessão e compensação, conforme mencionado nos lançamentos fiscais;
5. Os fatos relacionados no lançamento fiscal comprovam a inexistência de simulação, absoluta ou relativa;
6. Em nenhum momento teve a intenção de realizar negócio prejudicial a terceiro ou fraudar a lei;
7. O lançamento fiscal está alicerçado em presunção genérica, sem relação de causa e efeito;
8. De um total de operações de importação, cujo valor aduaneiro somou R\$ 17.606.000,00, apenas o valor de R\$ 2.022.639,96 foi considerado simulação;
9. O presente lançamento é nulo por vício material. Reproduziu excerto de acórdão proferido pelo CARF;
10. Requer que a Turma de Julgamento: i) reconheça a nulidade e improcedência do auto de infração; ii) alternativamente, requer a revisão da excessiva multa imposta, por ser ela confiscatória.

Pela via eletrônica, a atuada VIA IMPORTER COMÉRCIO EXTERIOR S/A foi intimada do auto de infração em 08/12/2020 (fls. 115 e 116), tendo ela apresentado impugnação e documentos em 07/01/2021 (fls. 138 a 1525). Alegou que:

Da tempestividade.

1. Tomou ciência do auto de infração em 08 de dezembro de 2020. O prazo para apresentação de impugnação venceu em 07 de janeiro de 2021, portanto, patente a tempestividade da impugnação apresentada;

Do auto de infração.

2. Discorda da imputação de responsabilidade solidária à impugnante;

Dos fatos.

3. Firmou contrato de importação por conta e ordem de terceiros com a empresa QUIMIPA IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA.;
4. Amparada por contrato registrado/homologado perante a RFB, apenas prestou regularmente serviços de importação por conta e ordem de terceiros;

Do mérito.

Da licitude e legalidade das importações realizadas.

5. Não participou das negociações comerciais;

6. Cabe à fiscalização aduaneira demonstrar à sociedade a ocorrência da fraude, do dolo e da simulação;

7. Os fatos descritos pela fiscalização para ocultar a filial brasileira da exportadora das mercadorias são alheios à impugnante, além de ocorrerem após a importação;

8. A impugnante apenas cumpriu o seu mister contratual, com pleno respeito à legislação de regência;

9. Todas as acusações feitas pela fiscalização se concentram na exportadora e suas coligadas;

Princípio da verdade material.

10. O ônus da prova incumbe a quem alega;

11. O processo administrativo é regido pelo princípio da verdade material. Reproduziu doutrina, legislação e ementas de acórdãos do CARF;

12. Não houve envolvimento da impugnante no fluxo de mercadorias e financeiro;

13. A fiscalização desprezou a verdade material demonstrada nos autos. A presunção de boa-fé da autoridade administrativa não pode ferir de morte a verdade substancial;

Ausência de provas.

14. O processo administrativo, assim como o processo judicial, tem no direito à prova um de seus postulados de maior importância;

15. Cabe à autoridade fiscal comprovar a veracidade e os fundamentos de suas alegações. Reproduziu doutrina;

16. Repetiu que o ônus da prova cabe a quem alegou;

17. A autoridade aduaneira identificou que hipoteticamente a adquirente QUIMIPA, juntamente com as empresas CLOROETIL e PANIMEX COMERCIAL, teria articulado um esquema para viabilizar que esta última, diretamente ligada à exportadora, mantendo-se oculta, pudesse comercializar itens produzidos pela sua matriz estrangeira sem estar habilitada para operar comércio exterior;

18. Não cabe à impugnante discorrer sobre o tema quando desconhece os fatos, mas pode questionar que, se de fato houve industrialização, no mínimo os produtos importados diferem em essência dos comercializados;

19. Ainda que que a impugnante admita essas alegações como verdadeiras para fins de argumentação, em nenhum momento a fiscalização trouxe argumentos e,

mais importante, provas do envolvimento da impugnante no suposto esquema de interposição fraudulenta;

20. As alegações de irregularidades feitas pela fiscalização não têm o condão de atingir a impugnante;

21. Os documentos apresentados comprovam a importação por conta e ordem de terceiros, tendo a impugnante atuado como prestadora de serviço;

Responsabilidade solidária.

22. Em razão do princípio da legalidade a tipicidade na esfera administrativa é cerrada, não comportando ilações ou discricionariedade;

23. Há nulidade no auto de infração porque não há descrição específica das condutas típicas infrativas supostamente praticadas pela impugnante nos processos de importação;

24. Enfim, há nulidade do ato por ofensa ao princípio da legalidade, atipicidade da conduta e ausência de fundamentação válida;

Ausência de motivação em infração dolosa.

25. Em não havendo provas da participação da pessoa jurídica importadora em suposta fraude, a mesma não pode ser responsabilizada. Reproduziu doutrina;

26. A motivação para a prática dos atos questionados decorre de premissas falsas;

27. A infração imputada à impugnante é dolosa, mas não há provas da efetiva participação da IMPUGNANTE na prática infrativa, não há provas sequer de que participou das negociações comerciais, de tratativas, da escolha de fornecedores, transportadores marítimos, distribuição do produto em mercado nacional, cobrança de cliente, enfim, nenhuma prova de ter agido com dolo para a consumação da suposta prática delitiva. Reproduziu legislação e doutrina;

28. Não há motivo que se amolde ao regramento legal. No caso de interposição fraudulenta, o motivo é a conduta de ocultar o real adquirente, mediante fraude ou simulação, mas não há provas de que a impugnante tenha concorrido para esta prática;

29. Em face da errônea interpretação dos fatos, da errônea interpretação da legislação, o lançamento é nulo, no que respeita à impugnante, em razão do vício quanto a um dos elementos formadores do ato administrativo, o motivo;

Ausência de prova da conduta dolosa.

30. Quando a lei prevê que a conduta somente se concretiza mediante culpa (negligência, imprudência ou imperícia) ou dolo, tem-se que a transgressão se consuma apenas pela vontade de querer adotar o comportamento, pela voluntariedade. Reproduziu legislação e doutrina;

31. Cabe à fiscalização provar que todos os elementos necessários à consumação da conduta estão presentes, inclusive, provar a existência do dolo na conduta do administrado;

32. Nesse cenário, por óbvio que a responsabilização da impugnante não é pertinente; não há provas de prática de conduta infrativa dolosa pela pessoa jurídica importadora prestadora de serviço, ora impugnante;

33. Não restou comprovado nos autos qualquer ação ou omissão dolosa ou má-fé da impugnante, muito pelo contrário; restou demonstrado que o suposto esquema fraudulento, se é que de fato existe, envolve a exportadora e as empresas para as quais a adquirente revende, pessoas jurídicas com quais a impugnante sequer tem contato;

34. Em se tratando de infração dolosa, com a presença da tipicidade subjetiva, com o dolo como elemento subjetivo do tipo, deve ser provada pela fiscalização aduaneira a participação efetiva da impugnante na prática infrativa, o que não ocorreu no caso em tela. Reproduziu ementas de acórdãos do TRF4, de DRJ e do CARF;

35. Não há provas da participação da pessoa jurídica importadora, prestadora de serviço, no suposto esquema de interposição, nem que tenha participado dolosamente de qualquer infração. Há clara ofensa ao princípio da verdade material e ausência de provas;

Dos pedidos.

36. Diante das razões demonstradas na impugnação, requer: i) seja a impugnante excluída do polo passivo da lide; ii) alternativamente, seja declarada a nulidade do auto de infração; iii) alternativamente, no mérito, seja a ação fiscal julgada improcedente em relação à impugnante, em face da ausência de provas da prática da infração apontada, atipicidade da conduta e ausência de motivação.

Pela via eletrônica, a atuada QUIMIPA IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA. foi intimada do auto de infração em 14/12/2020 (fls. 125 e 126), tendo ela apresentado impugnação e documentos em 12/01/2021 (fls. 1529 a 5848).

Pela via eletrônica, a atuada PANIMEX COMERCIAL LTDA. foi intimada do auto de infração em 23/12/2020 (fls. 127 e 128), tendo ela apresentado impugnação e documentos em 12/01/2021 (fls. 5852 a 10174).

As impugnantes QUIMIPA E PANIMEX COMERCIAL apresentaram, de forma conjunta, os seguintes argumentos de defesa:

1. Entendem haver um flagrante equívoco da autoridade administrativa;

Das atividades das atuadas QUIMIPA E PANIMEX COMERCIAL.

2. Desde o ano de 2007, a empresa QUIMIPA exerce atividade de importação para revenda de produtos químicos e petroquímicos no mercado doméstico;

3. Nos anos de 2016 a 2019 a QUIMIPA registrou 931 (novecentos e trinta e uma) declarações de importação (Anexo 1), para importação de aproximadamente 82.957,5 toneladas de produtos, com valor aduaneiro aproximado de USD 100 milhões ou R\$ 352 milhões, vendidos para mais de 159 (cento e cinquenta e nove) clientes (Anexo 2), com faturamento aproximado de R\$ 491 milhões (Anexo 3);

4. Em razão do alto faturamento da empresa QUIMIPA, a autoridade fiscal sequer cogitou alegar a sua ausência de capacidade financeira, ao contrário, omitiu tal informações com claro interesse de tratá-la como uma empresa de fachada. Apresentou fotos da empresa QUIMIPA em Itajaí/SC;

5. O auto de infração obstaculiza o conhecimento de toda a expertise da empresa QUIMIPA na compra e venda dos produtos em questão ao referir-se exclusivamente a 7 (sete) vendas no ano de 2016;

6. A empresa PANIMEX COMERCIAL, por sua vez, não possui habitação para atividade de comércio exterior. É empresa do mesmo grupo econômico que a empresa QUIMIPA, ambas vinculadas pela identidade do sócio majoritário, criada para fins de venda dos produtos no Estado de São Paulo, para clientes diversos;

7. Não se pode considerar, até pela ausência de expertise da empresa PANIMEX COMERCIAL no ramo da importação, que esta deveria figurar na declaração de importação como adquirente dos produtos;

Caracterização da interposição fraudulenta e prova da materialidade.

8. A autoridade fiscal não logrou êxito em demonstrar a ocorrência da alegada ocultação;

9. A conduta apresentada pela autoridade fiscal diz respeito à destinação dos produtos, em mercado doméstico e já nacionalizados, para empresa do mesmo grupo da importadora;

10. A simples demonstração da forma como foi procedida a venda dos produtos, pelas notas fiscais, não alude à prática de ato irregular. Ainda que a empresa QUIMIPA destinasse os produtos diretamente à empresa PANIMEX COMERCIAL, fraude alguma poderia ser caracterizada;

11. Comprovou-se que a empresa QUIMIPA, que importou no período de 2016 a 2019 aproximadamente 100 milhões de dólares de produtos e comercializou-os com 159 clientes diversos, é materialmente a empresa responsável pela importação e venda dos produtos no mercado doméstico, o que afasta a afirmação de que a empresa PANIMEX COMERCIAL foi ocultada pela empresa QUIMIPA;

12. Quem de fato apresentou-se como importadora dos produtos foi a empresa QUIMIPA, detentora do negócio jurídico, aquela que fez vir as mercadorias da fornecedora estrangeira, registrou a declaração de importação, assumiu os riscos dela advindos e vendeu os produtos no mercado doméstico. Reproduziu trecho de voto exarado por julgadora do CARF;

13. Diante do vasto material probatório que comprova a atuação da empresa QUIMIPA, o Fisco não conseguiu comprovar a participação da empresa PANIMEX COMERCIAL nos negócios jurídicos relativos à importação. Reproduziu doutrina;

14. Não há que se falar em prova de materialidade da interposição fraudulenta;

Do alegado dano aos cofres públicos.

15. Afirma a autoridade fiscal, mas não prova, que a prática comercial adotada pela empresa QUIMIPA, de vender as mercadorias à empresa CLOROETIL e esta revendê-las à empresa PANIMEX COMERCIAL, resultou em redução do pagamento de tributos. Reproduziu doutrina;

16. Não há nos autos prova do eventual prejuízo aos cofres públicos, razão pela qual não há como considerar-se subsistente a alegação promovida pela fiscalização;

17. A alegada fraude tributária perquirida pela autoridade fiscal, pautada exclusivamente na ausência do recolhimento das contribuições para o PIS e COFINS por parte da empresa CLOROETIL, sequer possui ligação com a fraude que acompanha o inciso V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76. Reproduziu doutrina;

Proximidade entre as datas de entrada e saída dos produtos.

18. Tanto o CARF, quanto o judiciário, tem se manifestado pela insubsistência de autos de infração consubstanciados em ilação fiscal decorrente de simulação pautada pela proximidade de datas entre as notas fiscais de entrada e de saída da importadora, o que a fiscalização chama no auto de infração de notas fiscais casadas, que não representam irregularidade alguma. Reproduziu ementa de acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região;

19. A ilação fiscal é insubsistente, isto porque a dinâmica dos negócios jurídicos, em especial aqueles ligados ao comércio exterior, não podem ficar adstritos à ineficiência logística com intuito de preservar má interpretação da autoridade fiscal quanto ao responsável pela operação;

20. Resta claro que o auto de infração lavrado é improcedente, não possui conjunto fático probatório a fim de confirmar a tese perquirida pelo auditor fiscal;

No polo passivo do referido auto de infração figuram as seguintes empresas:

- CLOROETIL SOLVENTES ACETICOS S/A, doravante CLOROETIL, CNPJ nº 51.123.339/0001-16;

- VIA IMPORTER COMÉRCIO EXTERIOR S/A, doravante VIA IMPORTER, CNPJ nº 03.273.227/0004-41.

- QUIMIPA IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA., antiga PANIMEX QUÍMICA IMPORTADORA LTDA., doravante QUIMIPA, CNPJ nº 08.584.685/0001-72;

- PANIMEX COMERCIAL LTDA., doravante PANIMEX COMERCIAL, CNPJ nº 10.905.091/0001-68.

A empresa CLOROETIL SOLVENTES ACETICOS S/A foi intimada da decisão de primeira instância em 28/10/2021 (e-fl. 10.245) e não interpôs Recurso Voluntário.

Já a empresa QUIMIPA IMPORTADORA foi intimada da decisão de primeira instância em 29/10/2021 (e-fl. 10.248), enquanto a empresa PANIMEX COMERCIAL LTDA foi intimada da decisão de primeira instância em 01/11/2021 (e-fl. 10.249). Por sua vez, a empresa VIA IMPORTER foi intimada da decisão de primeira instância em 29/10/2021 (e-fl. 10.247).

As empresas QUIMIPA IMPORTADORA e PANIMEX COMERCIAL LTDA apresentaram em conjunto o Recurso Voluntário em 29/11/2021 (e-fl. 10.261) pelo qual pediram o reconhecimento da insubsistência do auto de infração onde trazem, basicamente, os seguintes argumentos:

1. Entendem haver um flagrante equívoco da autoridade julgadora, uma vez que os argumentos de defesa não foram analisados pontualmente, pelo contrário, foram alijados para reprodução do auto de infração em julgamento;

Das atividades das autuadas QUIMIPA E PANIMEX COMERCIAL.

2. Desde o ano de 2007, a empresa QUIMIPA exerce atividade de importação para revenda de produtos químicos e petroquímicos no mercado doméstico;

3. Nos anos de 2016 a 2019 a QUIMIPA registrou 931 (novecentos e trinta e uma) declarações de importação (Anexo 1 da Impugnação), para importação de aproximadamente 82.957,5 toneladas de produtos, com valor aduaneiro aproximado de USD 100 milhões ou R\$ 352 milhões, vendidos para mais de 159 (cento e cinquenta e nove) clientes (Anexo 2), com faturamento aproximado de R\$ 491 milhões (Anexo 3 da Impugnação);

4. Em razão do alto faturamento da empresa QUIMIPA, a autoridade fiscal sequer cogitou alegar a sua ausência de capacidade financeira, ao contrário, omitiu tal informações com claro interesse de tratá-la como uma empresa de fachada. Apresentou fotos da empresa QUIMIPA em Itajaí/SC;

5. O auto de infração obstaculiza o conhecimento de toda a expertise da empresa QUIMIPA na compra e venda dos produtos em questão ao referir-se exclusivamente a 7 (sete) vendas no ano de 2016;

6. A empresa PANIMEX COMERCIAL, por sua vez, não possui habitação para atividade de comércio exterior. É empresa do mesmo grupo econômico que a empresa QUIMIPA, ambas vinculadas pela identidade do sócio majoritário, criada para fins de venda dos produtos no Estado de São Paulo, para clientes diversos;

7. Não se pode considerar, até pela ausência de expertise da empresa PANIMEX COMERCIAL no ramo da importação, que esta deveria figurar na declaração de importação como adquirente dos produtos;

Caracterização da interposição fraudulenta e prova da materialidade.

8. A autoridade fiscal não logrou êxito em demonstrar a ocorrência da alegada ocultação;

9. A conduta apresentada pela autoridade fiscal diz respeito à destinação dos produtos, em mercado doméstico e já nacionalizados, para empresa do mesmo grupo da importadora;

10. A simples demonstração da forma como foi procedida a venda dos produtos, pelas notas fiscais, não alude à prática de ato irregular. Ainda que a empresa QUIMIPA destinasse os produtos diretamente à empresa PANIMEX COMERCIAL, fraude alguma poderia ser caracterizada;

11. Comprovou-se que a empresa QUIMIPA, que importou no período de 2016 a 2019 aproximadamente 100 milhões de dólares de produtos e comercializou-os com 159 clientes diversos, é materialmente a empresa responsável pela importação e venda dos produtos no mercado doméstico, o que afasta a afirmação de que a empresa PANIMEX COMERCIAL foi ocultada pela empresa QUIMIPA;

12. A Autoridade Fiscal (de tributos internos) até poderia, se fosse o caso, questionar a regularidade do recolhimento dos tributos internos e a alegada forma de “distribuição” do lucro da operação em mais empresas que, “eventualmente”, pode ter gerado um menor recolhimento de tributos à União – apesar de não ter provado tal alegação – mas não o fez, pois não há o que se afirmar em relação às Impugnantes.

13. Quem de fato apresentou-se como importadora dos produtos foi a empresa QUIMIPA, detentora do negócio jurídico, aquela que fez vir as mercadorias da fornecedora estrangeira, registrou a declaração de importação, assumiu os riscos dela advindos e vendeu os produtos no mercado doméstico. Reproduziu trecho de voto exarado por julgadora do CARF;

14. Diante do vasto material probatório que comprova a atuação da empresa QUIMIPA, o Fisco não conseguiu comprovar a participação da empresa PANIMEX COMERCIAL nos negócios jurídicos relativos à importação. Reproduziu doutrina;

15. Não há que se falar em prova de materialidade da interposição fraudulenta;

Do alegado dano aos cofres públicos.

16. Afirma a autoridade fiscal, mas não prova, que a prática comercial adotada pela empresa QUIMIPA, de vender as mercadorias à empresa CLOROETIL e esta revendê-las à empresa PANIMEX COMERCIAL, resultou em redução do pagamento de tributos. Reproduziu doutrina;

17. Não há nos autos prova do eventual prejuízo aos cofres públicos, razão pela qual não há como considerar-se subsistente a alegação promovida pela fiscalização;

18. A alegada fraude tributária perquirida pela autoridade fiscal, pautada exclusivamente na ausência do recolhimento das contribuições para o PIS e COFINS por parte da

empresa CLOROETIL, sequer possui ligação com a fraude que acompanha o inciso V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76. Reproduziu doutrina;

Proximidade entre as datas de entrada e saída dos produtos.

19. Tanto o CARF, quanto o judiciário, tem se manifestado pela insubsistência de autos de infração consubstanciados em ilação fiscal decorrente de simulação pautada pela proximidade de datas entre as notas fiscais de entrada e de saída da importadora, o que a fiscalização chama no auto de infração de notas fiscais casadas, que não representam irregularidade alguma. Reproduziu ementa de acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região;

20. A ilação fiscal é insubsistente, isto porque a dinâmica dos negócios jurídicos, em especial aqueles ligados ao comércio exterior, não podem ficar subordinados à ineficiência logística com intuito de preservar má interpretação da autoridade fiscal quanto ao responsável pela operação;

21. Resta claro que o auto de infração lavrado é improcedente, não possui conjunto fático probatório a fim de confirmar a tese perquirida pelo auditor fiscal;

A empresa VIA IMPORTER interpôs Recurso Voluntário em 05/07/2023 (e-fl. 10.340) pelo qual pede que seja conhecida em razão das matérias serem de ordem pública que, portanto, podem ser conhecidas a qualquer tempo, inclusive *ex officio* e provida para declarar nulo o auto de infração e/ou excluí-la do polo passivo. Alternativamente, requer que o recurso seja recebido a título de manifestação em razão da existência de matérias de ordem pública, que devem ser obrigatoriamente conhecidas *ex officio*, a teor do disposto no artigo 63, §2º, e artigo 65, da Lei nº 9 784/1999 arts. 10, 15, 337 e art. 485, IV, VI e X, do CPC.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro José de Assis Ferraz Neto, Relator

1. Pressupostos legais de admissibilidade

A empresa CLOROETIL não interpôs Recurso Voluntário.

Os Recursos Voluntários da QUIMIPA e PANIMEX, em petição conjunta protocolada pela via eletrônica em 29/11/2021 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 10.261 e 10.340) são tempestivos e preenchem os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual deles se tomam conhecimento.

Quanto ao Recurso Voluntário da VIA IMPORTER, esse foi interposto em 05/07/2023, (e-fls. 10.339) quando a ciência do acórdão da DRJ ocorreu em 29/10/2021. (e-fls. 10.247).

O prazo para recurso voluntário é de 30 dias (art. 33 do Decreto 70.235/72), encerrando-se, portanto, em 29/11/2021. Portanto, intempestivo.

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Considerando que a ciência ocorreu em 29/10/2021, o prazo recursal encerrou-se em 29/11/2021.

O recurso da empresa VIA IMPORTER, interposto em 05/07/2023, é manifestamente intempestivo, pois protocolado mais de um ano e sete meses após o término do prazo legal.

A recorrente alega em seu Recurso Voluntario que a matéria é de ordem pública, podendo ser conhecida a qualquer tempo, o que afastaria a intempestividade do recurso voluntário. Esta alegação não procede.

A suposta ilegitimidade passiva invocada pela empresa VIA IMPORTER não se caracteriza no caso concreto, uma vez que:

- a) A empresa promoveu o despacho aduaneiro das mercadorias importadas;
- b) O art. 95, inciso IV, do Decreto-Lei nº 37/1966 estabelece, de forma expressa, que responde pela infração "a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria";
- c) Trata-se de responsabilidade objetiva e *ex lege*, que confere legitimidade passiva à empresa VIA IMPORTER;
- d) Não havendo ilegitimidade passiva, não há matéria de ordem pública a ser conhecida de ofício.

Art. 95 - Respondem pela infração:

I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;

II - conjunta ou isoladamente, o proprietário e o consignatário do veículo, quanto à que decorrer do exercício de atividade própria do veículo, ou de ação ou omissão de seus tripulantes;

III - o comandante ou condutor de veículo nos casos do inciso anterior, quando o veículo proceder do exterior sem estar consignada a pessoa natural ou jurídica estabelecida no ponto de destino;

IV - a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria.

Portanto, nos termos expressos do art. 95, inciso IV, do Decreto-Lei nº 37/1966, a empresa VIA IMPORTER responde pela infração aduaneira em razão do despacho que promoveu. No caso concreto, porém, não há matéria de ordem pública a ser conhecida, pois a alegação de

ilegitimidade passiva da empresa não procede. Não havendo ilegitimidade passiva, não há matéria de ordem pública a ser reconhecida de ofício.

Ante o exposto:

a) não conheço do recurso voluntário da empresa VIA IMPORTER, por intempestividade, nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235/1972;

b) Registro que, embora a instância recursal esteja aberta pelos recursos de QUIMIPA e PANIMEX, não há matéria de ordem pública a ser conhecida de ofício em relação à empresa VIA IMPORTER, pois não se configura ilegitimidade passiva (art. 95, IV, do DL 37/1966).

2. Objeto do presente litígio

Versa este processo de auto de infração formalizado para exigência de multa, no valor de R\$ 2.022.639,96, lavrado pela fiscalização da Alfândega do Porto de Manaus/AM, diante da constatação da infração disciplinada pelo artigo 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/1976, para a qual está prevista a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas, nos termos do § 1º do mesmo artigo, incluído pela Lei nº 10.637/2002, ou multa equivalente ao respectivo valor aduaneiro das mercadorias, caso elas não possam ser apreendidas, nos termos do § 3º do mesmo artigo, com a redação dada pela Lei nº 12.350/2010.

2.1 Prescrição Intercorrente

I – ENQUADRAMENTO DO TEMA 1.293/STJ E RELEVÂNCIA DA TESE 3 PARA O CASO CONCRETO.

Antes de adentrar o mérito, cabe examinar a eventual ocorrência de prescrição intercorrente no curso do processo administrativo, com fundamento no art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999, sob a égide do entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema Repetitivo nº 1.293.

O presente processo encontra-se parado neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) há mais de 3 (três) anos, desde o encaminhamento do recurso em 29/11/2021, configurando o requisito temporal para o exame da prescrição intercorrente. (e-fl. 10.260).

No referido julgamento, o STJ decidiu que a prescrição intercorrente se aplica às infrações aduaneiras de natureza não tributária, fixando, contudo, em sua Tese 3, uma ressalva expressa:

Não incidirá o art. 1º, §1º, da Lei 9.873/1999 quando a obrigação descumprida, embora inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.

Desse modo, a análise que se impõe no caso concreto não pode se limitar a uma classificação abstrata da infração como “aduaneira”, mas deve identificar qual o bem jurídico

diretamente protegido pela norma sancionadora e qual a finalidade imediata da obrigação violada.

II – A INOVAÇÃO DO STJ: CRIAÇÃO DE DUAS CATEGORIAS OBRIGATÓRIAS DE MULTAS ADUANEIRAS.

Conforme destacado inclusive pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o Tema 1.293/STJ introduziu uma estrutura inédita e vinculante para o sistema sancionatório aduaneiro, na qual toda e qualquer penalidade aplicada em ambiente aduaneiro deve necessariamente se enquadrar em uma de duas categorias:

1. Multas aduaneiras de natureza administrativa, ligadas ao cumprimento de deveres instrumentais ou formais e sujeitas à prescrição intercorrente da Lei nº 9.873/1999; e
2. Multas aduaneiras de natureza arrecadatória ou fiscalizatória, destinadas direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre a operação, razão pela qual não se submetem à prescrição intercorrente, conforme a exceção expressa da Tese 3.

Assim, por respeito e fidelidade à própria decisão do STJ, impõe-se, no caso concreto, identificar qual é o bem jurídico tutelado pela multa prevista no art. 23, V, c/c §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, para fins de correta classificação.

Como se demonstrará, essa penalidade tutela diretamente a arrecadação, a fiscalização e a integridade da relação jurídico-tributária — e, portanto, somente pode ser enquadrada na segunda categoria, afastando a incidência da prescrição intercorrente.

III – CONTEXTO HISTÓRICO DA LEGISLAÇÃO SOBRE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA E DA FINALIDADE DO ART. 23, V, DO DL 1.455/1976.

A adequada compreensão da natureza jurídica da penalidade prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 — e, sobretudo, do bem jurídico por ela tutelado — exige breve incursão no contexto histórico e normativo que motivou sua criação e posterior reformulação.

A interposição fraudulenta mediante ocultação do sujeito passivo não surgiu como mera preocupação de caráter administrativo. A partir da década de 1990 e no início dos anos 2000, verificou-se a disseminação de estruturas artificiais de importação. Essas estruturas baseavam-se na utilização de empresas recém-criadas, sem capacidade operacional, financeira ou patrimonial, que figuravam apenas formalmente como importadoras, com o propósito de ocultar o verdadeiro adquirente e manipular os efeitos tributários da operação.

Esse modelo instrumental, com empresas de curta duração e sem substância econômica, servia como mecanismo para possibilitar o subfaturamento do valor aduaneiro, reduzindo a base de cálculo dos tributos; viabilizar a blindagem patrimonial do adquirente final, dificultando a cobrança de tributos e multas; manipular a sujeição passiva, afastando do alcance da fiscalização o responsável econômico real; provocar a ruptura artificial da cadeia do IPI,

evitando a equiparação a industrial; permitir o uso indevido de regimes aduaneiros suspensivos; e gerar severa distorção concorrencial pela redução ilícita da carga tributária.

Diante desse cenário, o legislador editou a Medida Provisória nº 66/2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637/2002, que reformulou substancialmente o art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976. A reforma não teve motivação burocrática ou meramente operacional; ao contrário, derivou de preocupação fiscal, com o objetivo de dotar a Administração Tributária de um instrumento eficaz para reprimir práticas de ocultação dolosa que causavam dano ao erário — expressão, aliás, incorporada ao próprio caput do dispositivo.

Nesse contexto, revela-se que o bem jurídico tutelado pela penalidade não é a regularidade formal do despacho aduaneiro, nem o mero controle documental da movimentação de mercadorias. A conduta reprimida interfere diretamente na constituição, na identificação e na higidez da relação jurídico-tributária. Afeta a veracidade do valor aduaneiro; compromete a identificação do sujeito passivo; interfere na arrecadação de tributos incidentes na importação e na cadeia subsequente; impede a correta aplicação da legislação de IPI; e atinge a própria concorrência tributária leal.

Assim, conclui-se que a multa prevista no art. 23, V, não tutela um interesse predominantemente administrativo, mas um interesse fiscal qualificado: a integridade da ordem econômico-tributária no âmbito aduaneiro. Trata-se, portanto, de penalidade cujo fundamento, finalidade e teleologia são inerentemente tributários.

IV - INSERÇÃO REFORÇADA – ART. 81 DA LEI 9.430/96 e ART. 72 DA LEI 4.502/64.

A natureza tributária da penalidade em exame emerge também quando se observa sua inserção sistemática no ordenamento jurídico, especialmente no diálogo normativo que estabelece com outros diplomas legais, anteriores e posteriores ao Decreto-Lei nº 1.455/1976, nos quais a interposição fraudulenta é tratada de forma expressa como conduta de natureza fiscal.

O art. 81 da Lei nº 9.430/1996, diploma tipicamente tributário, dispõe que serão declaradas inaptas as inscrições no CNPJ das empresas que não comprovem a origem, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos utilizados em operações de comércio exterior — circunstância que o legislador vinculou diretamente à presunção de interposição fraudulenta.

A sanção de inaptidão cadastral, de inequívoco conteúdo fiscal e de efeitos extremamente gravosos, demonstra que o legislador não enxerga a interposição como simples infração administrativa aduaneira, mas sim como fraude fiscal com impacto potencial sobre a arrecadação, a regularidade financeira e a prevenção a ilícitos correlatos, como evasão de divisas e lavagem de dinheiro.

Art. 81. As inscrições no CNPJ serão declaradas inaptas, nos termos e nas condições definidos pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, quando a pessoa jurídica:

(...)

II - não comprovar a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior;

Ademais, o art. 72 da Lei nº 4.502/1964 define como fraude fiscal toda ação dolosa destinada a impedir a ocorrência do fato gerador, modificar suas características essenciais ou reduzir o montante do tributo devido. A descrição normativa ajusta-se de modo preciso à conduta de interposição fraudulenta: ao ocultar o verdadeiro adquirente, a operação altera a sujeição passiva, impacta a base de cálculo e frustra a constituição dos tributos incidentes, caracterizando típica fraude fiscal nos moldes previstos pelo legislador tributário.

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.

Assim, ao se observar a posição da infração no sistema, percebe-se que a interposição fraudulenta é tratada pelo ordenamento como mecanismo de sonegação e de manipulação da relação jurídico-tributária, e não como irregularidade administrativa. A inserção normativa reforça que o bem jurídico tutelado é tributário, e que a penalidade prevista no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 destina-se à proteção da arrecadação e da fiscalização tributária, ajustando-se plenamente aos parâmetros da Tese 3 do Tema Repetitivo nº 1.293/STJ.

V – REFLEXÃO: por que alguém ocultaria o sujeito passivo mediante fraude ou simulação?

A infração prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 — que abrange a ocultação do sujeito passivo mediante fraude ou simulação, inclusive por meio da interposição fraudulenta — não se confunde com irregularidade formal, tampouco com mero descumprimento procedimental. Trata-se de conduta dotada de evidente intencionalidade, estruturada para produzir efeitos concretos sobre a esfera tributária.

A pergunta central para a adequada compreensão do tipo infracional é: qual seria a razão econômica ou jurídica para que alguém deliberadamente ocultasse o verdadeiro adquirente de uma importação?

A resposta decorre da própria experiência fiscal acumulada ao longo de décadas: a ocultação do sujeito passivo somente faz sentido quando se pretende alterar artificialmente os efeitos tributários da operação, seja para impedir a identificação do responsável, seja para reduzir a carga tributária incidente.

A prática demonstra que a ocultação do real adquirente produz efeitos diretos sobre a formação da relação jurídico-tributária. Ao deslocar artificialmente a sujeição passiva, impede que o verdadeiro responsável seja identificado, fiscalizado ou cobrado, inviabilizando a verificação de sua capacidade econômico-financeira e frustrando a atuação regular do Fisco. Além disso, tal expediente frequentemente se associa a estratégias de subfaturamento, a manipulações

do valor aduaneiro, ao uso indevido de regimes especiais e à criação de blindagens patrimoniais destinadas a impedir a recuperação de créditos tributários.

A ocultação do sujeito passivo também repercute sobre a cadeia de incidência do IPI, pois inviabiliza a equiparação do adquirente real a industrial e desorganiza a dinâmica de débitos e créditos, com impacto direto na concorrência tributária. Do mesmo modo, afeta a própria base de cálculo dos tributos incidentes na importação, comprometendo a apuração correta do valor aduaneiro.

Esses elementos evidenciam que o bem jurídico tutelado pelo legislador não é a mera regularidade formal dos atos do despacho aduaneiro, mas a proteção da ordem econômico-tributária, especialmente no que concerne à arrecadação e à fiscalização dos tributos do comércio exterior.

A fraude, portanto, só existe porque há tributos a serem fraudados. Na ausência de incidência tributária relevante, não haveria racionalidade econômica para ocultar o sujeito passivo. A conduta típica revela, assim, sua íntima vinculação com a estrutura tributária, reforçando que a finalidade normativa do art. 23, inciso V, é essencialmente fiscal, e não administrativa.

VI – TESTE DE SUBTRAÇÃO: consequências da inexistência da penalidade.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em suas razões, trouxe valiosa contribuição metodológica ao aplicar ao caso o denominado teste de subtração, instrumento útil para identificação do bem jurídico tutelado pela norma. A lógica é simples: examina-se o que ocorreria no sistema tributário caso a penalidade prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 fosse retirada do ordenamento.

Esse exercício hipotético revela, com clareza, a finalidade eminentemente fiscal da sanção.

A supressão da penalidade acarretaria, em primeiro plano, prejuízo direto à arrecadação, pois as estruturas de interposição voltariam a ser utilizadas como mecanismo para inviabilizar a cobrança dos tributos incidentes na importação. Empresas instrumentalizadas, sem capacidade econômica real, permaneceriam como escudo para o adquirente oculto, e o crédito tributário tornar-se-ia irrecuperável ante a inexistência de bens penhoráveis.

Em segundo lugar, haveria significativo comprometimento da fiscalização tributária, que perderia instrumento essencial para identificar o sujeito passivo efetivo, aferir sua capacidade financeira, apurar o valor aduaneiro real e reprimir práticas de subfaturamento, simulação e blindagem patrimonial. A ocultação do adquirente é, por definição, mecanismo voltado a impedir o lançamento correto dos tributos — sua reprimenda não pode prescindir de sanção adequada.

A eliminação da penalidade também promoveria a erosão da cadeia do IPI, permitindo que o verdadeiro adquirente permanecesse fora do campo de incidência do imposto e

de suas regras de equiparação, comprometendo a tributação das saídas subsequentes, a apuração de créditos e débitos e a concorrência leal no mercado interno.

Por fim, restaria comprometida a verificação do valor aduaneiro, visto que a ocultação do sujeito passivo é frequentemente utilizada para viabilizar práticas de subfaturamento. Sem a sanção correspondente, tais condutas passariam a carecer de resposta estatal eficaz.

Do teste proposto pela PGFN extrai-se conclusão inequívoca: a retirada da penalidade afetaria exclusivamente a arrecadação e a fiscalização tributária, e não a ordem administrativa.

Disso decorre, com precisão metodológica, que o bem jurídico protegido é tributário, e não meramente administrativo.

VII – DA INADEQUAÇÃO DA QUALIFICAÇÃO ADMINISTRATIVA ATRIBUÍDA PELO STJ À MULTA POR INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA (ART. 23, INCISO V, §3º, DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976).

O acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça nos Embargos de Declaração no AgInt no REsp nº 2.122.282/SP, afirmou que a multa substitutiva prevista no art. 23, inciso V, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 possuiria natureza administrativa, por supostamente tutelar apenas o “controle das atividades de comércio exterior” e não a arrecadação dos tributos incidentes sobre a importação.

Com a devida vênia, tal qualificação não se coaduna com a estrutura normativa da infração nem com sua finalidade sancionatória, mostrando-se tecnicamente insuficiente para determinar o regime jurídico aplicável.

Em primeiro lugar, a própria conduta típica sancionada — ocultar, mediante fraude, o sujeito passivo da obrigação tributária — revela um ataque direto à formação da relação jurídico-tributária. Não se trata de mera irregularidade administrativa de controle aduaneiro, mas de fraude destinada a impedir a aplicação correta da legislação tributária, alterando contribuinte, base de cálculo, alíquotas e responsabilidade fiscal. A conduta, portanto, incide justamente sobre o núcleo da obrigação tributária.

Em segundo lugar, a multa em questão substitui a pena de perdimento, tradicionalmente reconhecida como sanção fiscal de máximo rigor para hipóteses de fraude que inviabilizam a constituição do crédito tributário. A substituição do perdimento por multa não altera a natureza da sanção; ao contrário, confirma que se trata de instrumento de reação estatal a conduta que compromete a arrecadação tributária, e não de mera medida administrativa ligada ao trânsito internacional de mercadorias.

Em terceiro lugar, a fundamentação adotada no julgado ignora que o próprio art. 23, inciso V, descreve infração cujo bem jurídico protegido é a hígidez do lançamento dos tributos incidentes sobre a importação. A ocultação do real importador impede que se identifique o

contribuinte correto, conduz a regimes tributários indevidos, afeta o tratamento fiscal aplicável (em especial no âmbito do IPI) e cria cenário artificial destinado à evasão ou elisão ilícita. O dano fiscal é, portanto, imediato e não meramente reflexo.

Em quarto lugar, ainda que o acórdão faça referência ao Tema 1.293/STJ, é necessário observar que o precedente vinculante tratou de hipótese substancialmente diversa — multa formal do art. 107, IV, “e”, do Decreto-Lei nº 37/1966 — na qual não houve fraude, nem ocultação do sujeito passivo, nem alteração de elementos essenciais da obrigação tributária. A ratio decidendi daquele tema não se transplanta automaticamente para a multa ora analisada, cujo pressuposto fático-jurídico é a fraude tributária.

Dessa forma, embora o acórdão citado tenha concluído pela natureza administrativa da multa, a estrutura normativa do art. 23, inciso V, §3º, sua função de substituição do perdimento e, sobretudo, o núcleo típico da infração — a ocultação do sujeito passivo da obrigação tributária — evidenciam que a sanção possui natureza tributária, voltada a resguardar a integridade da arrecadação e a veracidade da relação jurídico-tributária na importação, sendo inadequado qualificá-la como infração meramente administrativa voltada ao controle aduaneiro.

VIII – OUTROS ARGUMENTOS QUE ATRIBUEM NATUREZA ADMINISTRATIVA À MULTA DO ART. 23, INCISO V, DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976.

Apesar da clareza do critério estabelecido pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 1.293 — segundo o qual a natureza da infração depende do bem jurídico tutelado — parte da doutrina tem sustentado que a multa substitutiva do perdimento prevista no art. 23, inciso V, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 possuiria natureza meramente administrativo-aduaneira. Cumpre examinar os principais fundamentos que embasam tal tese e demonstrar sua inadequação.

O primeiro equívoco decorre da leitura segundo a qual o Tema 1.293 teria classificado, de maneira automática, toda infração aduaneira como administrativa. Não foi essa, porém, a construção do Tribunal Superior. Ao contrário, o STJ rejeitou categorias abstratas e estabeleceu um critério material, voltado exclusivamente à identificação do bem jurídico protegido. Assim, apenas as infrações cujo objeto seja o controle formal do despacho aduaneiro sujeitam-se à prescrição intercorrente; por outro lado, quando a obrigação violada se destina direta ou imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre a operação, a infração possui natureza tributária e se insere na exceção contemplada na Tese 3. A questão central, portanto, não é terminológica, mas substancial: qual bem jurídico o art. 23, inciso V foi criado para resguardar? Como demonstrado nos itens anteriores, trata-se de dispositivo voltado a proteger a integridade da relação jurídico-tributária da importação, o valor aduaneiro, a identificação do contribuinte real, a higidez da cadeia do IPI e a prevenção de práticas de evasão fiscal. Não há, assim, elemento normativo que permita enquadrá-lo no domínio das infrações administrativas formais.

Também não procede o argumento segundo o qual haveria contradição lógica em reconhecer natureza tributária à multa, quando o perdimento — sua penalidade matriz — seria,

em tese, administrativo. A premissa incorre em dupla impropriedade. De um lado, confunde forma de execução com natureza jurídica da sanção: o perdimento e sua multa substitutiva são instrumentos de reação estatal a um único ilícito, cuja essência é a fraude praticada para ocultar o sujeito passivo. De outro, ignora que a legislação trata o perdimento decorrente de fraude como sanção de caráter fiscal, associada diretamente à proteção da arrecadação. A mudança da modalidade de execução — pecuniária ou material — não altera o bem jurídico protegido. Assim como uma obrigação tributária não deixa de ser tributária por ser satisfeita em dinheiro, dação ou adjudicação, também a sanção decorrente da interposição fraudulenta não muda de natureza em razão do mecanismo empregado para sua concretização.

Outro ponto frequentemente invocado diz respeito à Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 66/2002, que fazia referência ao combate às “fraudes aduaneiras”. A interpretação extensiva desses termos, porém, desconsidera que Exposições de Motivos não definem a natureza jurídica dos ilícitos e tampouco delimitam o bem jurídico tutelado.

A Medida Provisória nº 66/2002 promoveu ampla reforma da legislação tributária e aduaneira, incluindo dispositivos relacionados ao combate de práticas fraudulentas no comércio exterior. Embora a Exposição de Motivos (EM) não trate especificamente da natureza jurídica da multa substitutiva do perdimento prevista no art. 23, V, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, ela oferece elementos relevantes para a correta compreensão da finalidade normativa subjacente à reforma.

De acordo com a EM o art. 29 da MP instituiu presunção legal destinada a caracterizar operações por conta e ordem de terceiros, com o objetivo de criar instrumento mais eficaz para o combate efetivo de fraudes fiscais praticadas em operações de comércio exterior.

18. O art. 29 pretende instituir presunção legal que caracterize operações por conta e ordem de terceiros, com o objetivo de criar instrumento mais eficaz para o combate efetivo de fraudes fiscais praticadas em operações de comércio exterior.

O mesmo sentido é reiterado ao se afirmar que os arts. 59 e 60 da MP visam aperfeiçoar a legislação aduaneira no que concerne à prevenção e ao combate a fraudes.

43. Os arts. 59 e 60 visam aperfeiçoar a legislação aduaneira no que concerne à prevenção e ao combate à fraudes.

A referência expressa a fraudes fiscais praticadas no âmbito do comércio exterior — e não a meras irregularidades procedimentais — confirma que a motivação legislativa central foi reforçar mecanismos de tutela da ordem fiscal, especialmente no que se refere à identificação do sujeito passivo e à higidez da relação tributária incidente sobre a importação.

Ainda que a Exposição de Motivos não qualifique explicitamente a multa prevista no art. 23, inciso V, como sanção de natureza tributária, o contexto normativo evidenciado no documento demonstra que a reforma buscou dotar a Administração Tributária de instrumentos

mais eficazes para combater condutas fraudulentas que afetam diretamente a arrecadação e a fiscalização dos tributos incidentes sobre o comércio exterior.

Nesse contexto, a Exposição de Motivos reforça — ainda que de forma indireta — a conclusão de que a infração do art. 23, inciso V tutela a ordem tributária, sendo, portanto, incompatível com a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999, nos termos da Tese 3 do Tema 1.293/STJ.

Observa-se também o entendimento de quem defende a natureza administrativo-aduaneira da multa substitutiva prevista no art. 23, V, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, valendo-se do argumento segundo o qual o perdimento — por constar do art. 96, I e II, do Decreto-Lei nº 37/1966 — possuiria natureza administrativa, sustenta que seria logicamente impossível que sua conversão em multa adquirisse natureza tributária. Afirma-se que tal transformação somente seria possível se:

(1) o perdimento tivesse natureza tributária (o que reputam incompatível com a Constituição e com precedentes do STF), ou

(2) um tipo infracional pudesse gerar sanção de natureza distinta, contrariando, segundo alegam, a *ratio decidendi* do Tema 1.293/STJ.

Com o devido respeito, essa construção doutrinária não resiste ao cotejo técnico-jurídico, especialmente quando confrontada com o critério vinculante estabelecido pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 1.293.

O equívoco metodológico central reside na premissa adotada: parte-se da natureza da pena (perdimento) para determinar a natureza da infração. O Tema 1.293, entretanto, afirma exatamente o contrário. O critério determinante é a natureza jurídica da norma de conduta violada — e não da sanção aplicável. Como consignou expressamente o STJ: É a natureza jurídica da norma de conduta violada o critério legal que deve ser observado para definir se determinada infração se submete ou não ao regime prescricional da Lei 9.873/1999.

Assim, o raciocínio deve partir da conduta típica descrita no art. 23, inciso V — ocultação fraudulenta do sujeito passivo — e de seus efeitos sobre a relação jurídico-tributária. É essa conduta, e não a forma de execução da sanção (perdimento ou multa substitutiva), que revela o bem jurídico tutelado.

Além disso, a tese de que haveria uma suposta “contradição lógico-jurídica” caso o perdimento fosse administrativo e a multa substitutiva, tributária, ignora que a forma de satisfação da sanção não altera a natureza jurídica da infração. Também em matéria tributária, é possível que o crédito seja satisfeito por mecanismos distintos (dinheiro, adjudicação de bens, compensação, dação em pagamento), sem qualquer alteração da natureza tributária da obrigação em si. Do mesmo modo, o fato de a Administração aplicar o perdimento quando a mercadoria está disponível e a multa pecuniária quando não está não transmuta o bem jurídico protegido pela norma sancionadora.

A crítica igualmente incorre em equívoco ao compreender o art. 96 do Decreto-Lei nº 37/1966 como dispositivo definidor de natureza jurídica das infrações. O referido dispositivo é mera enumeração de espécies de penalidades — que convivem, na prática administrativa e normativa, com bens jurídicos absolutamente distintos: saúde pública, meio ambiente, ordem econômica do comércio exterior, e, especialmente, arrecadação tributária. A utilização de uma mesma espécie sancionatória para finalidades múltiplas não tem o condão de uniformizar a natureza jurídica de todas as infrações ali referidas.

Art.96 - As infrações estão sujeitas às seguintes penas, aplicáveis separada ou cumulativamente:

I - perda do veículo transportador;

II - perda da mercadoria;

III - multa;

IV - proibição de transacionar com repartição pública ou autárquica federal, empresa pública e sociedade de economia mista.

Por fim, o próprio argumento doutrinário reforça, ainda que involuntariamente, a tese aqui sustentada. Quando afirma que só seria possível reconhecer natureza tributária à multa se o perdimento também o fosse, parte de uma premissa equivocada: trata como se a natureza da pena determinasse a natureza da infração. O Tema 1.293 rejeita expressamente esse raciocínio, ao determinar que a análise deve recair sobre a finalidade material da obrigação descumprida.

No caso do art. 23, inciso V, §3º, demonstrou-se de forma exaustiva que a finalidade normativa é impedir a fraude fiscal consistente na ocultação do sujeito passivo, protegendo-se:

- a integridade do valor aduaneiro (base de cálculo dos tributos da importação);
- a correta identificação do contribuinte;
- a higidez da cadeia de IPI;
- a arrecadação;
- a verificação das condições econômico-financeiras do efetivo adquirente;
- e a preservação da concorrência tributária leal.

Tais elementos não são compatíveis com o conceito de infração administrativa aduaneira voltada ao controle formal do trânsito de mercadorias. São características próprias de infração tributária qualificada por fraude.

Desse cotejo, conclui-se que a crítica doutrinária não refuta — mas antes confirma — a premissa fundamental do presente voto: a natureza da multa substitutiva do perdimento prevista no art. 23, inciso V, §3º, é definida pelo bem jurídico que a infração visa proteger, conforme exige o Tema 1.293/STJ, e esse bem jurídico é inconfundivelmente tributário.

Também não resiste ao exame técnico o argumento segundo o qual a severidade da sanção indicaria sua natureza administrativa ou inviabilidade como penalidade tributária. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 736.090 (Tema 863), reconheceu expressamente a constitucionalidade de multas tributárias qualificadas que podem alcançar até 150% do débito tributário em caso de reincidência. Essa orientação confirma que o caráter sancionatório robusto não é incompatível com penalidades tributárias, desde que observados os princípios da proporcionalidade e do não-confisco. Longe de afastar a natureza tributária, o precedente reforça que fraudes fiscais dolosas — como a ocultação do sujeito passivo — legitimam respostas sancionatórias mais intensas.

Alega-se, ainda, que a classificação da multa sob o denominado “código de receita aduaneira 2185” revelaria sua natureza administrativo-aduaneira. Co a devida vênia, tal argumento não se sustenta, seja sob a perspectiva dogmática, seja sob o ponto de vista da técnica legislativa.

O código de receita não possui qualquer função qualificadora da natureza jurídica da infração. Trata-se de instrumento meramente contábil, destinado à organização interna da arrecadação, à escrituração das receitas e ao controle orçamentário da Administração. Esses códigos não exprimem o bem jurídico tutelado, tampouco têm aptidão para definir se a infração é administrativa, tributária ou penal. Servem unicamente para fins de processamento operacional de pagamentos.

Assim, não é juridicamente sustentável concluir que a natureza da multa substitutiva do perdimento decorra da rubrica orçamentária sob a qual é contabilizada. A natureza jurídica da sanção não se define por critérios de escrituração interna, mas pelo conteúdo normativo da infração e pelo bem jurídico protegido. Reduzir a análise a um elemento contábil seria incorrer em formalismo superficial e tecnicamente inadequado, incompatível com o critério material fixado pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 1.293.

Em síntese, o código de receita não oferece parâmetro válido para a classificação jurídica da penalidade prevista no art. 23, inciso V, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, nem possui relevância para a identificação do bem jurídico tutelado, sendo irrelevante para a aferição da natureza da infração e para a incidência, ou não, da prescrição intercorrente.

Sustenta-se, por fim, que as Súmulas nº 160 e nº 184 do CARF reforçariam a classificação da multa substitutiva do perdimento, prevista no art. 23, inciso V, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, como sanção de natureza meramente administrativa-aduaneira. Com o devido respeito, tal posição não se sustenta, sobretudo à luz do critério vinculante estabelecido pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 1.293, segundo o qual a natureza jurídica da infração deve ser definida a partir do bem jurídico diretamente tutelado pela norma sancionadora, e não por classificações processuais, procedimentais ou contábeis.

A Súmula nº 160 dispõe:

A aplicação da multa substitutiva do perdimento a que se refere o § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976 independe da comprovação de prejuízo ao recolhimento de tributos ou contribuições.

O enunciado não define a natureza jurídica da infração. Limita-se a esclarecer que a aplicação da penalidade dispensa a comprovação individualizada de prejuízo ao recolhimento de tributos. Essa dispensa, contudo, não afasta o caráter tributário da sanção — ao contrário, é característica típica das infrações tributárias qualificadas por dolo, fraude ou simulação, nas quais o dano fiscal decorre da própria conduta e independe de demonstração numérica específica.

A questão relevante não é se houve ou não prejuízo comprovado, mas sim qual bem jurídico a norma visa proteger. E esse bem jurídico — como será demonstrado — é arrecadação e a fiscalização dos tributos aduaneiros.

A Súmula nº 184 estabelece:

O prazo decadencial para aplicação de penalidade por infração aduaneira é de 5 (cinco) anos contados da data da infração, nos termos dos artigos 138 e 139, ambos do Decreto-Lei n.º 37/66 e do artigo 753 do Decreto n.º 6.759/2009.

O enunciado não examina o bem jurídico protegido, tampouco define a natureza da infração. Limita-se a fixar o prazo decadencial aplicável para penalidades por infrações aduaneiras, em razão de remissão expressa contida nos arts. 138 e 139 do Decreto-Lei nº 37/1966. Trata-se, pois, de disciplina puramente procedimental. A adoção de um determinado prazo decadencial não tem, por si só, qualquer poder de qualificar juridicamente o ilícito como administrativo ou tributário. O critério procedimental não se confunde com o critério material estabelecido pelo Tema 1.293 do STJ. A definição da natureza jurídica da infração exige análise do bem jurídico tutelado, da finalidade normativa e dos efeitos da conduta sobre a relação tributária, e não apenas do rito ou do prazo aplicável.

Seria metodologicamente incorreto inferir que, pela mera circunstância de uma penalidade observar prazo previsto em legislação específica, ela automaticamente perderia sua natureza tributária. Tal conclusão ignoraria a distinção fundamental entre normas de direito material e normas de direito processual. O prazo decadencial constitui norma de natureza processual-administrativa, que não tem o condão de alterar a essência material da infração.

Portanto, observa-se que nenhum dos enunciados sumulares examina o bem jurídico tutelado pela norma sancionadora — critério vinculante estabelecido pelo Tema 1.293 do STJ. As súmulas limitam-se a disciplinar aspectos adjetivos: a Súmula nº 160 trata da dispensa de prova do prejuízo; a Súmula nº 184 regula o prazo decadencial. Ambas versam sobre matéria procedimental, que não possui aptidão para definir a natureza material da infração.

A definição da natureza da multa prevista no art. 23, inciso V, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 exige análise do bem jurídico tutelado pela norma sancionadora, exatamente como determinado pelo Tema 1.293 do STJ. Sob esse critério, a penalidade possui inequívoca natureza

tributária, pois tutela diretamente a arrecadação e a fiscalização dos tributos incidentes no comércio exterior.

Nesse contexto, as Súmulas nº 160 e nº 184 não afastam a incidência da Tese 3 do Tema 1.293, nem possuem densidade normativa para redefinir a natureza da penalidade.

Diante do exposto, conclui-se que os argumentos fundados nas Súmulas nº 160 e 184 do CARF não possuem aptidão para afastar a natureza tributária da multa do art. 23, inciso V, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976. Aplicando-se o critério vinculante do Tema 1.293 — análise do bem jurídico tutelado — verifica-se que a sanção protege diretamente a arrecadação e a fiscalização dos tributos aduaneiros, caracterizando infração de natureza eminentemente tributária. Consequentemente, aplica-se integralmente a exceção prevista na Tese 3 do Tema 1.293/STJ, afastando-se a incidência da prescrição intercorrente prevista no art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999.

Registro, ainda, que o Parecer PGFN/CAT nº 153/2018 — frequentemente invocado para sustentar a natureza administrativa das penalidades relacionadas à interposição fraudulenta — não se presta, metodologicamente, a infirmar a natureza tributária da multa prevista no art. 23, V e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Em primeiro lugar, trata-se de parecer anterior ao julgamento do Tema 1.293/STJ, razão pela qual foi elaborado sob premissas interpretativas que não refletem o critério material atualmente vinculante, segundo o qual a natureza jurídica da penalidade deve ser definida a partir do bem jurídico tutelado, e não da denominação legal, do órgão aplicador ou da localização normativa da sanção.

O próprio fundamento central do parecer — a ideia de que tais multas protegeriam apenas a “regularidade substancial dos atos de comércio exterior” — não resiste ao critério do Tema 1.293, pois desconsidera que a ocultação do sujeito passivo atinge diretamente a formação da relação jurídico-tributária, a definição do contribuinte, a fiscalização, o valor aduaneiro e, portanto, a arrecadação dos tributos incidentes sobre a importação.

Assim, não possui densidade jurídica para fundamentar a classificação da multa do art. 23, V e §3º, do DL 1.455/1976 como sanção administrativa.

Ressalte-se, ainda, que a própria PGFN, em manifestações recentes nas sessões do CARF, tem sinalizado a necessidade de reavaliar seus entendimentos anteriores à luz do precedente repetitivo, reconhecendo que a distinção automática entre “multas administrativas” e “multas tributárias” não pode prescindir da análise do conteúdo material da conduta e de seus efeitos sobre a arrecadação.

Por tais razões, com a devida vênia, o Parecer PGFN/CAT nº 153/2018 não constitui argumento adequado para afastar a natureza tributária da penalidade em exame, nem para justificar a incidência da prescrição intercorrente prevista no art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999. O

critério vinculante hoje aplicável — o bem jurídico tutelado — conduz a conclusão diversa, como demonstrado ao longo deste voto.

IX – CONCLUSÃO SOBRE A NATUREZA JURÍDICA DA MULTA PREVISTA NO ART. 23, V E §3º, DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976.

À luz do arcabouço normativo, da evolução histórica da legislação repressiva à interposição fraudulenta e da interpretação vinculante firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 1.293, verifica-se que a penalidade prevista no art. 23, inciso V e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 não possui natureza meramente administrativa.

Sua estrutura típica, finalidade e efeitos revelam inequívoco conteúdo tributário, pelos fundamentos a seguir expostos.

Em primeiro lugar, a finalidade normativa da penalidade é resguardar a arrecadação e neutralizar o dano fiscal decorrente da ocultação deliberada do sujeito passivo. A fraude sancionada pelo dispositivo — e expressamente reconhecida pelo legislador como causadora de dano ao erário — tem por objeto imediato manipular a relação jurídico-tributária incidente sobre a operação de comércio exterior.

Em segundo lugar, a natureza da conduta sancionada situa-se no núcleo das infrações tributárias dolosas. A ocultação do real adquirente impede a identificação do contribuinte correto, altera de forma indevida a sujeição passiva, compromete o valor aduaneiro, afeta a carga tributária aplicável e permite a erosão da cadeia de incidência do IPI, configurando típica fraude fiscal, não irregularidade aduaneira formal.

Em terceiro lugar, a base de cálculo da multa — o valor aduaneiro — evidencia a vinculação estrutural da penalidade com o regime tributário, pois o valor aduaneiro constitui precisamente a base legal para apuração do Imposto de Importação, do IPI-Importação, do PIS-Importação e da COFINS-Importação. Trata-se, portanto, de critério de quantificação eminentemente fiscal.

Em quarto lugar, as consequências sistêmicas da supressão da penalidade demonstram o seu caráter tributário: a ocultação prosperaria sem reação sancionatória adequada, inviabilizando a cobrança de tributos, impedindo a responsabilização do adquirente real, favorecendo o subfaturamento, a blindagem patrimonial e a evasão fiscal, com prejuízo direto à arrecadação.

Por fim, a hipótese ajusta-se integralmente ao que dispõe a Tese 3 do Tema 1.293/STJ, segundo a qual não se aplica a prescrição intercorrente do art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999 quando a obrigação descumprida se destina direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre a importação.

A infração prevista no art. 23, inciso V e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 incide exatamente sobre esse núcleo: a arrecadação e a fiscalização tributária da operação de comércio exterior.

Diante de todo o exposto, concluo que a multa prevista no art. 23, inciso V e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 possui natureza jurídica tributária, razão pela qual não se lhe aplica o regime prescricional do art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999, devendo ser afastada a alegação de prescrição intercorrente.

3. Do Mérito:

Antes de enfrentar a questão jurídica em lide e de compulsar os elementos probatórios carreados aos autos, é oportuno para o deslinde da referida questão expor aspectos conceituais e a legislação de regência da matéria, vigente na época dos fatos, com vista à exata compreensão da infração imputada às Recorrentes, o que envolve o conhecimento das modalidades de importação admitidas pelo ordenamento jurídico brasileiro e seus respectivos requisitos legais, fora das quais, a operação se insere no campo da ilicitude

3.1 Noções Conceituais Fundamentais

3.1.1 Das Modalidades de Importação

O ordenamento jurídico prevê três modalidades para operacionalizar importações:

1. Importação Direta: Operação convencional em que a empresa negocia diretamente com o fornecedor estrangeiro, responsabilizando-se pela documentação, desembaraço aduaneiro e custeio com recursos próprios.

2. Importação por Conta e Ordem de Terceiros: Modalidade em que a importadora atua com recursos de terceiros (adquirente), sendo este responsável pelo recolhimento de tributos. Ambas as empresas devem estar habilitadas para comércio exterior.

3. Importação por Encomenda: O importador atua como intermediário, negociando com o fornecedor estrangeiro e utilizando recursos próprios, para posterior revenda ao encomendante.

3.1.2 Da Interposição Fraudulenta: Modalidades Comprovada e Presumida.

A interposição de pessoas é prática lícita quando observa os parâmetros legais de representação. Torna-se fraudulenta quando articulada para transparecer manifestação de vontade diversa da realidade, resultando em ato fraudulento ou simulado destinado a burlar o controle aduaneiro.

Base legal: Art. 23, V, §§ 1º, 2º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76 e art. 689, XXII, do Decreto nº 6.759/09.

Modalidade Comprovada (art. 23, V e §§ 1º e 3º): Configura-se mediante comprovação efetiva de fraude ou simulação para ocultação do sujeito passivo, real comprador ou responsável pelas operações. Exige demonstração probatória específica da conduta fraudulenta.

Modalidade Presumida (art. 23, V e § 2º): Configura-se pela não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, quando o real adquirente não é identificado. Opera-se inversão do ônus probatório ao contribuinte.

No presente caso, a fiscalização identificou expressamente com base no conjunto probatório carreado aos autos que houve a prática de simulação nas operações do Comércio Exterior, uma vez que a importação foi formal e ostensivamente declarada ao fisco pela VIA IMPORTER como sendo a QUIMIPA a adquirente, com posterior revenda para a empresa CLOROETIL, que figurou como elo intermediário sem substância econômica, mas materialmente realizada por interesse da pessoa jurídica PANIMEX, configurando-se na infração veiculada no art. 23, V e §1º e §3º do Decreto-Lei 1.455/76, combinado com o inciso XXII e §1º do artigo 689 e art. 674, ambos do Decreto nº. 6.759/2009.

Abaixo transcrevo trecho do Relatório Fiscal que sintetiza a participação de cada uma das atuadas:

No caso em particular da QUIMIPA, a importadora atuou ocultando empresa vinculada ao grupo econômico (PANIMEX), figurando-se numa condição de suposta adquirente das DIs registradas pela VIA IMPORTER, o que não condiz com a realidade material dos fatos. Assim, deve responder pela infração nos termos do art. 95, incisos I e V do DL nº. 37/66 c/c art. 674 incisos I e V do Regulamento Aduaneiro, bem como art. 124, inciso I do Código Tributário Nacional.

Em igual sentido, tem-se a posição da empresa PANIMEX. A empresa deve responder pela infração tributária e aduaneira na condição de real adquirente/beneficiária das operações realizadas no Comércio Exterior, de acordo com art. 95, incisos I do Decreto-Lei nº. 37/66 c/c art. 124, inciso I e II do CTN e art. 674 inciso I do Decreto nº. 6.758/09.

Não obstante, a solidariedade passiva também deve alcançar a VIA IMPORTER, tendo em vista que na condição de atuante no Comércio Exterior a pessoa jurídica importadora deve responder pela infração aduaneira “em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria”, em observância à disposição legal do art. 95, inciso IV do DL nº. 37/66 c/c art. 674, inciso IV do Decreto nº. 6.759/09.

Por último, a solidariedade também deve ser imputada à empresa CLOROETIL que, conforme demonstrado ao longo do presente relatório, possui nexo direto de causalidade na configuração dos atos ilícitos praticados no Comércio Exterior, atuando como agente intermediário e permitindo o acobertamento do real beneficiário. (art. 95, I do DL nº. 37/66 c/c art. 124, inciso I do CTN)

A simulação praticada pelos agentes na condução do negócio jurídico, a existência de vínculo próprio entre as entidades pautada com base na natureza do relacionamento, além da prestação de informação falsa à aduana brasileira, tornam inequívoca também a concorrência para a prática da infração tributária e aduaneira.”

Superadas as questões preliminares e conceituais, passo à análise do mérito da controvérsia.

A análise adotada consistirá na apresentação dos principais elementos probatórios constantes do relatório fiscal que fundamentaram a autuação, seguida do cotejo com os

argumentos apresentados pelas Recorrentes em sua defesa. Esta abordagem permitirá análise objetiva sobre a configuração ou não da interposição fraudulenta alegada.

I - OS ARGUMENTOS DE DEFESA NÃO FORAM ANALISADOS PONTUALMENTE PELA DRJ.

As Recorrentes QUIMIPA e PANIMEX arguem que a autoridade julgadora de 1ª instância não analisou pontualmente os argumentos de defesa, pelo contrário, foram alijados para reprodução do auto de infração.

Esta alegação não procede.

Relevante lembrar de início que o julgador administrativo não está obrigado a refutar, um a um, todos os argumentos deduzidos pelo recorrente, basta apreciar com clareza as questões essenciais e suficientes ao julgamento, conforme jurisprudência consolidada também no âmbito do STJ (EDcl no AgRg no REsp nº 1.338.133/MG, REsp nº 1.264.897/PE, AgRg no Ag 1.299.462/AL, EDcl no REsp nº 811.416/SP). Anote-se que tal posicionamento não foi alterado com o advento do CPC/2015, consoante precedentes daquela corte, tais como os EDcl no REsp nº 1.322.791/DF (j. 15/12/2016).

No presente caso, o Acórdão recorrido demonstra a análise explícita das teses centrais suscitadas pelas Recorrentes, especialmente a tentativa de descaracterizar a interposição fraudulenta.

A decisão recorrida expôs, de forma circunstanciada, os fundamentos que entendeu pertinentes para a aplicação da penalidade prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, fazendo referência aos elementos fáticos e jurídicos consignados no Relatório Fiscal e aos documentos constantes dos autos.

Registre-se, ainda, que a discordância entre a conclusão da autoridade julgadora e as razões apresentadas pela defesa não se confunde com ausência de motivação. Ao explicitar os fundamentos que reputou aplicáveis, a DRJ atendeu ao dever de motivação, assegurando o contraditório e permitindo o manejo do presente Recurso Voluntário.

Rejeito, portanto, o argumento.

II. DA CAPACIDADE OPERACIONAL DE QUIMIPA

As Recorrentes defendem que a empresa QUIMIPA não poderia ter sido utilizada como interposta por possuir elevado volume de operações, número significativo de clientes e capacidade financeira compatível com suas atividades.

Ainda que tais informações componham o contexto fático das operações e possam ser consideradas na apreciação do mérito, cumpre esclarecer, desde logo, que a capacidade operacional ou econômica do importador declarado, por si só, não constitui elemento apto a afastar a caracterização jurídica da ocultação do sujeito passivo prevista no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Isso porque, em termos abstratos, a tipificação da infração não se vincula à precariedade estrutural ou à incapacidade financeira do interposto, mas à existência — quando demonstrada pelo conjunto probatório — de atos destinados à ocultação do real adquirente mediante fraude ou simulação. A doutrina e a jurisprudência administrativa reconhecem que pessoas jurídicas plenamente operacionais podem igualmente ser utilizadas como interpostas, não havendo incompatibilidade lógica entre capacidade econômica e eventual ocultação.

Assim, o argumento baseado exclusivamente na capacidade financeira da empresa QUIMIPA não é suficiente, em tese, para elidir a imputação, devendo a pertinência concreta dessa premissa ser apreciada em conjunto com os demais elementos probatórios, o que será desenvolvido nas seções seguintes deste voto.

III – DA RECORRENTE PANIMEX SER APENAS CLIENTE DO MESMO GRUPO

As Recorrentes sustentam que a empresa PANIMEX é apenas uma cliente comum, criada para a venda de produtos no Estado de São Paulo, pertencente ao mesmo grupo econômico da recorrente QUIMIPA. Argumentam que a empresa PANIMEX não participa formalmente das importações e que o relacionamento comercial é lícito, não devendo a recorrente PANIMEX ser tratada de forma diversa dos demais clientes da empresa QUIMIPA.

Este argumento não tem o condão de desconstituir o auto de infração, pois se baseia em uma premissa incorreta: a de que a vinculação societária, por si só, legitima a cadeia de importação. Analisemos, assim, o conjunto probatório.

III.1 - Da confusão estrutural e funcional entre as empresas, revelada pela atuação do controlador.

A análise dos autos revela um elemento de excepcional relevância para a compreensão da dinâmica das operações: a sobreposição funcional, decisória e negocial exercida pelo Sr. IGNÁCIO GONZALO — sócio majoritário do grupo econômico — sobre todas as empresas envolvidas na cadeia declarada e na cadeia real da importação. Abaixo segue excerto das informações prestadas pela QUIMIPA à fiscalização. (e-fls. 93 – não paginável) (pág. 37 do Doc 3.1)

RECEITA FEDERAL DO BRASIL

TDPF nº. 0227600-2020-00040-3
Código de acesso ao TDPF: 21093573
Interessado: QUIMIPA IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA
CNPJ: 08.584.685/0001-72

Vem a empresa, acima citada, apresentar resposta aos questionamentos realizados, conforme adiante disposto:

6. Explicar detalhadamente como foram feitos os acordos comerciais com os fornecedores estrangeiros (exportador) relativas às declarações de importação (DI's) constantes na planilha em anexo;

As negociações aconteciam através da pessoa do sócio Sr. **Ignácio** Gonzalo Braulio Gazmuri Munoz, CPF 011.431.699-64.

7. Informar o nome(s) do(s) representante(s) comercial(ais) (CNPJ ou CPF) que conduziu as tratativas comerciais junto aos fornecedores estrangeiros (exportador);

Tratando-se de empresas vinculadas, as negociações eram realizadas pelo sócio Sr. **Ignácio** Gonzalo Braulio Gazmuri Munoz, CPF 011.431.699-64

Conforme registrado no Relatório Fiscal (e-fls. 20 a 54) (Doc. 03), a condução dos negócios celebrados com a exportadora estrangeira fora realizada também pelo Sr. IGNÁCIO, com participação das sócias brasileiras vinculadas às empresas do grupo. As comunicações eletrônicas anexadas ao processo evidenciam que o controlador não apenas acompanhava, mas centralizava decisões típicas do importador, assumindo papel incompatível com a atuação independente da Recorrente QUIMIPA, que figura formalmente como adquirente ostensiva. Excerto do relatório fiscal (pág. 08)

A administração da entidade cabe à Sra. GISELE MACHADO. No entanto, de modo similar ao previsto na empresa PANIMEX, o Sr. IGNÁCIO GONZALO se reserva no direito de autorizar a prática de certos atos da administração como, por exemplo, a nomeação de procuradores para representar a sociedade, o voto em assembleia, bem como a tomada de decisão no que tange às sociedades subsidiárias do grupo, conforme cláusula 8ª e parágrafo 3º do contrato social consolidado. (Doc. 03)

Outrossim, a própria QUIMIPA e a PANIMEX reconhecem em resposta à intimação fiscal a participação direta também do Sr. IGNÁCIO na condução dos negócios celebrados com a exportadora, o que reforça a confluência de interesses. (Doc. 03 e 06) (pag. 19 do relatório fiscal)

Esta centralização decisória não foi negada pelas Recorrentes: ao contrário, é expressamente reconhecida em respostas prestadas à intimação fiscal (Doc. 03 e Doc. 06), nas quais admitem a participação direta do Sr. IGNÁCIO na condução dos negócios celebrados com a exportadora estrangeira. Tal reconhecimento é fundamental, pois confirma a unidade de comando entre exportadora, importadora ostensiva e adquirente doméstica.

A confusão entre os papéis — exportadora, importadora ostensiva e adquirente final — não é meramente formal, mas material, manifestando-se na condução das tratativas internacionais pelo mesmo agente e na definição das condições comerciais.

A presença de um único centro de comando, envolvendo empresas com papéis formalmente distintos, mas controladas pela mesma pessoa e atuando de forma coordenada, inviabiliza a tese de que a Recorrente PANIMEX seria apenas cliente doméstica.

Em operações legítimas, o importador declarado exerce autonomia para negociar, liberdade para definir preços e quantidades, responsabilidade negocial direta, controle sobre prazos e condições com o fornecedor estrangeiro.

No caso concreto, os elementos colhidos apontam no sentido oposto: a Recorrente QUIMIPA não exercia tais funções, atuando predominantemente no plano formal, ao passo que as decisões essenciais eram centralizadas pela pessoa que controla as três empresas.

O relatório fiscal demonstra — a partir de documentos apresentados pelas próprias fiscalizadas — que a Sra. VIVIAN POLETTO (sócia e administradora de PANIMEX), e a Sra. GISELE FAYEL (sócia e administradora de QUIMIPA) atuavam conjuntamente nas negociações com a matriz estrangeira: definição de preços, volumes, logística, pedidos e cronogramas de entrega (pág. 7 a 19 do relatório fiscal).

Abaixo transcrevemos excertos do relatório fiscal onde se confirmam tais evidências: (pág. 07, 08, 18 e 19)

(...)

No banco de dados da Receita Federal do Brasil, a PANIMEX consta como uma sociedade administrada pela Sra. VIVIAN POLETTO, mas com cotas substanciais para o sócio Sr. IGNÁCIO GONZALO, detentor de 98% do capital social da companhia. Essa administração, diga-se de passagem, é condicionada à prática de quaisquer atos com prévia autorização do Sr. IGNÁCIO, conforme cláusula 8ª do contrato social disponibilizado pela empresa. (Doc. 06)

De acordo com informações prestadas no curso do procedimento fiscal, a entidade guarda conexão direta com exportadora chilena PANIMEX QUIMIPA S.A e também com a importadora QUIMIPA LTDA, tratando-se de empresas relacionadas.

Não obstante, do ponto de vista operacional, detém obrigações em volume considerável com a QUIMIPA, assumindo a condição de uma das principais devedora desta empresa. O detalhe que chama à atenção é que essas obrigações não são decorrentes de operações diretas. (por conta própria)

Em outra perspectiva, tem-se a atuação da própria QUIMIPA IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA. Trata-se de pessoa jurídica de direito privado constituída no ano de 2007 que tem como atividade econômica principal o “Comércio atacadista especializado em outros produtos intermediários” – CNAE 46.89-2-99, tais como produtos petroquímicos, químicos e plásticos.

A sociedade foi formada originariamente pelos sócios GISELE MACHADO FAYEL e a empresa estrangeira INVERSIONES GAZMURI LTDA, detentora de 99,90% das cotas da sociedade.

Todavia, em 2019, foi realizada uma alteração contratual visando a transferência de cotas para o Sr. IGNÁCIO GONZALO, passando este a assumir a condição de sócio majoritário da companhia.

A administração da entidade cabe à Sra. GISELE MACHADO. No entanto, de modo similar ao previsto na empresa PANIMEX, o Sr. IGNÁCIO GONZALO se reserva no direito de autorizar a prática de certos atos da administração como, por exemplo, a nomeação de procuradores para representar a sociedade, o voto em assembleia, bem como a tomada de decisão no que tange às sociedades subsidiárias do grupo, conforme cláusula 8ª e parágrafo 3º do contrato social consolidado. (Doc. 03)

(...)

Intimada a se manifestar na fase de auditoria, a PANIMEX COMERCIAL afirmou que as negociações da empresa foram realizadas pelo sócio Sr. IGNÁCIO GONZALO BRAULIO GAZMURI MUÑOZ (Doc 6 – fl. 27).

(...)

Intimada a se manifestar na fase de auditoria sobre as negociações com fornecedores estrangeiros, a QUIMIPA afirmou que as negociações ocorreram através do sócio Sr. IGNÁCIO GONZALO BRAULIO GAZMURI MUÑOZ (Doc. 3 – fl. 23).

Habilitada para realizar operação de importação através do sistema SISCOMEX, a QUIMIPA atua preponderantemente na importação de produtos químicos da empresa chilena PANIMEX QUIMICA, presidida pelo Sr. IGNÁCIO GONZALO BRAULIO GAZMURI MUÑOZ, matriz estrangeira do grupo econômico que inclui, entre outras empresas, a QUIMIPA e a PANIMEX COMERCIAL.

A PANIMEX COMERCIAL, portanto, é vinculada à empresa QUIMIPA, pela identidade do sócio majoritário, e ambas integram o mesmo grupo econômico, que conta ainda com a presença da empresa chilena PANIMEX QUIMICA, enquanto o Sr. IGNÁCIO GONZALO BRAULIO GAZMURI MUÑOZ participa da administração das três empresas (PANIMEX QUIMICA, QUIMIPA E PANIMEX COMERCIAL).

(...)

Juntamente com Sr. IGNÁCIO GONZALO, que nada mais é do que sócio majoritário das empresas do grupo, as sócias brasileiras participam de tratativas realizadas por e-mail, seja para definição de preço, logística de importação ou processamento dos pedidos junto ao exportador, conforme se observa nos documentos em anexo. (Doc. 03)

Outrossim, a própria QUIMIPA e a PANIMEX reconhecem em resposta à intimação fiscal a participação direta também do Sr. IGNÁCIO na condução dos negócios celebrados com a exportadora, o que reforça a confluência de interesses. (Doc. 03 e 06)

III.2 – Da ausência de habilitação da Recorrente PANIMEX no Siscomex (RADAR)

A Recorrente PANIMEX não possuía habilitação ao Siscomex (RADAR) durante o período abrangido pelas operações autuadas, conforme registrado no Relatório Fiscal. Essa circunstância, de natureza objetiva e comprovada documentalmente, constitui elemento central para compreender a estrutura da operação e a lógica econômica da interposição analisada. (pág. 02 do relatório fiscal)

De acordo com informações prestadas pela empresa no Siscomex, a Receita Federal do Brasil analisou inicialmente o registro de 07 (sete) DIs no período de 2016, tendo a QUIMIPA IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA (CNPJ nº. 08.584.685/0001-72) sido declarada como adquirente das mercadorias importadas. (Doc. 01)

(...)

A PANIMEX COMERCIAL LTDA é pessoa jurídica de direito privado constituída no ano de 2009 e tem como atividade econômica principal a comercialização de produtos químicos, plásticos, óleos vegetais, bem como a distribuição de produtos petroquímicos, conforme o cadastro nacional da atividades econômicas (CNAE 46.84-2-99).

A fiscalizada possui matriz estabelecida na Zona Franca de Manaus e já foi habilitada nº Siscomex no início das suas atividades empresariais, entretanto teve procedimento suspenso pela Receita Federal em 2014 diante da inatividade e da falta de operações no Comércio Exterior.

A habilitação no Siscomex não é mera formalidade administrativa. Trata-se de condição jurídica indispensável para que a pessoa jurídica possa exercer atos de importação, nos termos da legislação aduaneira e das normas de regência do comércio exterior. A ausência de habilitação inviabiliza que a empresa figure como importadora em seu próprio nome, limite este que não pode ser superado por arranjos negociais privados.

Em operações regulares de comércio exterior envolvendo empresas de um mesmo grupo econômico, a falta de habilitação de uma delas costuma ser enfrentada por meio de contrato de prestação de serviços de importação, instrumento de mandato, acordos de rateio ou compartilhamento de custos, documentação formal que justifique economicamente o uso da empresa habilitada.

Nenhum desses instrumentos foi apresentado pelas Recorrentes.

A ausência absoluta de formalização para justificar a atuação da recorrente QUIMIPA como importadora ostensiva de bens destinados exclusivamente à PANIMEX torna evidente que a estrutura declarada não se explica por um arranjo intragrupo legítimo, mas sim pela impossibilidade jurídica de a Recorrente PANIMEX atuar diretamente na importação.

A falta de RADAR, portanto, não é apenas um elemento periférico:

(i) explica por que a Recorrente PANIMEX não figurou nas Declarações de Importação;

(ii) esclarece por que as negociações essenciais da operação foram conduzidas pelo controlador comum;

(iii) confere racionalidade econômica ao uso da QUIMIPA como interposta;

(iv) reforça o afastamento da tese de que a PANIMEX seria mera “cliente” da QUIMIPA.

A conjugação da falta de habilitação da PANIMEX com a centralização das tratativas internacionais pelo controlador comum — conforme analisado no item II.1 — afasta a tese de que as operações representariam mera compra interna realizada junto a uma empresa do mesmo grupo econômico.

Ao contrário, esses elementos convergem para demonstrar que a estrutura declarada (QUIMIPA para CLOROETIL e dessa para PANIMEX) expressa apenas o arranjo formal, enquanto a cadeia real — composta pelas decisões, negociações e efetiva destinação econômica — revela que a Recorrente PANIMEX era a verdadeira interessada na importação das mercadorias.

III.3 - Da ausência de contrato de rateio entre as empresas integrantes do grupo econômico.

Outro elemento relevante para a formação do convencimento diz respeito à ausência completa de formalização contratual entre as empresas QUIMIPA e PANIMEX, embora integrem o mesmo grupo econômico.

Em estruturas intragrupo legítimas envolvendo importações destinadas a empresa coligada, é comum a existência de contratos de rateio de custos, acordos de compartilhamento de despesas ou instrumentos que disciplinem a prestação do serviço de importação, a remuneração de quem importa ou a distribuição de riscos e responsabilidades. (cost sharing agréments)

No caso concreto, não existe qualquer instrumento formal que justifique juridicamente a atuação da QUIMIPA como importadora ostensiva de mercadorias destinadas exclusivamente à PANIMEX. Tal ausência fragiliza a tese de regularidade da operação intragrupo e se torna ainda mais significativa quando considerada em conjunto com outros elementos dos autos.

Um desses elementos é a comunicação direta da Recorrente PANIMEX com o fornecedor estrangeiro, registrada no Doc. 5 do Relatório Fiscal. Os e-mails constantes do processo evidenciam que funcionárias da empresa PANIMEX trataram diretamente com o exportador temas essenciais da importação, tais como: cotação e definição de preços, ajuste de quantidades e especificações, logística e processamento dos pedidos, envio e confirmação de ordens de compra etc.

Trata-se de atividade tipicamente desempenhada pelo real adquirente da operação, e não por mera destinatária doméstica.

Esses e-mails revelam que a Recorrente PANIMEX desempenhou papel ativo e determinante na formação da vontade negocial, circunstância que não se compatibiliza com a narrativa de que seria apenas uma cliente, desvinculada das decisões estratégicas da importação.

A seguir extraído do DOC 5, pág. 97. (e-fls. 145 – não paginável)



De: DA SILVA Tania [mailto:t.da-silva@snetor.fr]
Enviada em: terça-feira, 20 de dezembro de 2016 15:58
Para: Gisele Machado
Cc: 'Gonzalo Gazmuri Muñoz'; 'Juan Pablo Gazmuri L'; MORAO Francisco; DOS SANTOS 'Vagner Porto'
Assunto: RE: Cotação PVC

Boa tarde Gisele,

Fechado então \$880, 300MT do 6502, CFR Itapoa
 Documento de 54 página(s), assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/validacao> pelo código de localização EP08.1020.16047.3MXO. Consulte a página de autenticação no final deste documento nato-digital

[ps://mail.google.com/mail/u/0?ik=b70e48d938&view=pt&search=all&permthid=thread-f%3A15542584202824784](https://mail.google.com/mail/u/0?ik=b70e48d938&view=pt&search=all&permthid=thread-f%3A15542584202824784)

12/20/2016

E-mail de Panimex - RES: Cotação PVC

A Sandrine saiu da empresa ALF

Amanhã cedo ela enviará a Proforma.

Obrigada,

Atenciosamente,

Soma-se a isso a participação direta do Sr. IGNÁCIO, controlador comum das empresas do grupo, na condução dos negócios celebrados com a exportadora estrangeira. Essa sobreposição decisória evidencia que as três empresas — exportadora, importadora ostensiva e

adquirente interna — atuavam sob comando único, sem autonomia comercial ou operacional entre si.

A conjugação desses fatores — (i) ausência de contrato de rateio ou de prestação de serviços, (ii) e-mails da PANIMEX negociando diretamente com o fornecedor estrangeiro e (iii) centralização das tratativas pelo controlador — revela que a cadeia formal declarada (QUIMIPA para CLOROETIL e daí para PANIMEX) não corresponde à cadeia real da operação.

A tese de que a Recorrente PANIMEX seria mero “cliente” não resiste a esse conjunto probatório. A atuação ativa da PANIMEX nas negociações internacionais, aliada à condução das tratativas pelo controlador comum e à inexistência de formalização intragrupo, indica que a Recorrente QUIMIPA foi utilizada como interposta para ocultar o verdadeiro adquirente das mercadorias.

Rejeito o argumento.

IV. NÃO HÁ PROVA DE DOLO

As Recorrentes alegam que a infração por interposição fraudulenta possui natureza dolosa e que o ônus da prova do dolo cabe à Fiscalização, a qual não teria logrado êxito em comprovar a intencionalidade da fraude.

Este argumento é cabalmente refutado pela própria estrutura da operação. O dolo na interposição fraudulenta não precisa ser provado por confissão, mas sim demonstrado pela intencionalidade e complexidade do arranjo que resultou na ocultação do real sujeito passivo. Analisemos o esquema financeiro da operação:

As operações de importação mediante transferências dos recursos efetivamente ocorreram por meio de cessões de crédito. A análise detida do fluxo financeiro comprova precisamente a engenhosa estruturação destinada a mascarar que os pagamentos partiram efetivamente da empresa PANIMEX, não da suposta vendedora CLOROETIL.

O relatório fiscal demonstrou a artificialidade do arranjo financeiro adotado pelas empresas. Conforme consignado nos autos, o fluxo operacional seguia a seguinte sequência:

1. A VIA IMPORTER importava por conta e ordem da QUIMIPA;
2. A QUIMIPA revendia as mercadorias à CLOROETIL em larga escala com pagamento a prazo;
3. A CLOROETIL emitia notas fiscais permitindo que a PANIMEX comprasse as mercadorias, também a prazo;
4. Para "dar baixa no fluxo financeiro", as empresas utilizaram artifício engenhoso: **cartas de cessão de crédito.**

A operação de cessão de crédito funcionava da seguinte forma: como CLOROETIL era simultaneamente credora de PANIMEX e devedora de QUIMIPA, os agentes articularam cessão contratual para que os direitos creditórios fossem repassados de PANIMEX diretamente para

QUIMIPA, permitindo a quitação circular das obrigações sem que os recursos transitassem efetivamente pelas contas da CLOROETIL.

Diante dessas operações comerciais simuladas, o fluxo financeiro e contábil foi encerrado de maneira criativa pelas empresas envolvidas no esquema fraudulento, com a utilização de cartas de cessão de crédito, da seguinte forma (fls. 33 a 38):

Como a intermediária era credora da PANIMEX e ao mesmo tempo devedora da QUIMIPA, os agentes envolvidos articularam uma cessão de crédito por meio de contrato, de modo que os direitos creditórios fossem repassados pela CLOROETIL à importadora como forma de quitação das obrigações da cadeia como um todo, de acordo com o espelho abaixo (Doc. 03 e 06):

CARTA DE CESSÃO DE CRÉDITO

Mogi Mirim (SP), 27 de maio de 2016.

À PANIMEX COMERCIAL LTDA
CNPJ: 10.905.091/0001-68

Comunicação de cessão (art.286 e seguintes do CC).

CLOROETIL SOLV. ACETICOS S/A empresa regularmente inscrita no CNPJ 51.123.339/0001-16, ora notificante, vem através do presente, comunicar que os créditos oriundos das duplicatas abaixo relacionadas, a qual cedeu seu crédito à **PANIMEX QUÍMICA IMPORTADORA LTDA** empresa regularmente inscrita no CNPJ 08.584.685/0001-72, com sede na R. Reinaldo Schmithausen, nº 80, Bairro Cordeiros, ITAJAÍ / SC – CEP: 88.310-000.

Nº	Emissão Nº	Valor	DEVEDOR
8276	13/05/2016	R\$ 131.040,00	Panimex Comercial Ltda.
8278	13/05/2016	R\$ 139.280,00	Panimex Comercial Ltda.
8279	16/05/2016	R\$ 131.040,00	Panimex Comercial Ltda.
8287	17/05/2016	R\$ 138.840,00	Panimex Comercial Ltda.
8288	17/05/2016	R\$ 14.240,00	Panimex Comercial Ltda.
8296	18/05/2016	R\$ 144.480,00	Panimex Comercial Ltda.
8306	19/05/2016	R\$ 131.040,00	Panimex Comercial Ltda.
8333	19/05/2016	R\$ 259.795,00	Panimex Comercial Ltda.

Assim, fica V.Sa. desde já notificada/comunicada da referida cessão e que o pagamento do(s) referido(s) título(s) deverá ser realizado exclusivamente a empresa PANIMEX QUÍMICA IMPORTADORA LTDA.

Outrossim, se os referido(s) título(s) já foram pagos ou apresentam alguma irregularidade que vicle seu adimplemento, favor enviar nos comprovantes, justificativas e exceções, evitando-se, dessa forma, cobranças e protestos indevidos e prejuízos as partes.

Sendo o que tinha, continuamos à disposição para demais esclarecimentos.


CLOROETIL SOLV. ACETICOS S/A

Assim, a comercial PANIMEX, até então devedora da CLOROETIL, passaria a realizar o pagamento da compra das mercadorias diretamente à QUIMIPA, diga-se de passagem, mercadorias essas que foram originariamente importadas tendo como adquirente empresa relacionada ao grupo.

Segue outra carta de cessão de crédito. (e-fls. 93 – não paginável) (Pág. 761 e 762 do DOC 3.1)

CARTA DE CESSÃO DE CRÉDITO

Mogi Mirim (SP), 02 de maio de 2016.

À PANIMEX COMERCIAL LTDA

CNPJ: 10.905.091/0001-68

Comunicação de cessão (art.286 e seguintes do CC).

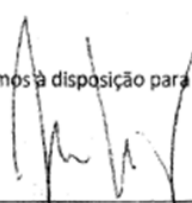
CLOROETIL SOLV. ACETICOS S/A empresa regularmente inscrita no CNPJ 51.123.339/0001-16, ora notificante, vem através do presente, comunicar que os créditos oriundos das duplicatas abaixo relacionadas, a qual cedeu seu crédito à **PANIMEX QUÍMICA IMPORTADORA LTDA** empresa regularmente inscrita no CNPJ 08.584.685/0001-72, com sede na R. Reinaldo Schmithausen, nº 80, Bairro Cordeiros, ITAJAÍ / SC – CEP: 88.310-000.

NF	Emissão NF	Valor	DEVEDOR
8153	19/04/2016	R\$ 44.859,00	Panimex Comercial Ltda.
8154	19/04/2016	R\$ 133.893,00	Panimex Comercial Ltda.
8167	25/04/2016	R\$ 73.758,00	Panimex Comercial Ltda.
8175	27/04/2016	R\$ 135.700,00	Panimex Comercial Ltda.
8183	27/04/2016	R\$ 77.280,00	Panimex Comercial Ltda.
8184	27/04/2016	R\$ 11.400,00	Panimex Comercial Ltda.
8192	29/04/2016	R\$ 72.000,00	Panimex Comercial Ltda.
8193	29/04/2016	R\$ 82.278,00	Panimex Comercial Ltda.
8194	29/04/2016	R\$ 74.499,00	Panimex Comercial Ltda.
8195	29/04/2016	R\$ 215.405,00	Panimex Comercial Ltda.

Assim, fica V.Sa. desde já notificada/comunicada da referida cessão e que o pagamento do(s) referido(s) título(s) deverá ser realizado exclusivamente a empresa PANIMEX QUÍMICA IMPORTADORA LTDA.

Outrossim, se os referido(s) título(s) já foram pagos ou apresentam alguma irregularidade que vicie seu adimplemento, favor enviar-nos os comprovantes, justificativas e exceções, evitando-se, dessa forma, cobranças e protestos indevidos e prejuízos as partes.

Sendo o que tinha, continuamos à disposição para demais esclarecimentos.



CLOROETIL SOLV. ACETICOS S/A

Cessão de Crédito - Cloroetil Solventes Aceticos

08/06/2016

NF	Data	Total NF	Valor baixa
8167	25/04/2016	R\$ 73.758,00	R\$ 35.186,40
8175	27/04/2016	R\$ 135.700,00	R\$ 111.159,00
8183	27/04/2016	R\$ 77.280,00	R\$ 63.318,08
8184	27/04/2016	R\$ 11.400,00	R\$ 9.330,00
8192	29/04/2016	R\$ 72.000,00	R\$ 58.992,00
8193	29/04/2016	R\$ 82.278,00	R\$ 67.494,08
8194	29/04/2016	R\$ 74.499,00	R\$ 60.971,55
8195	29/04/2016	R\$ 215.405,00	R\$ 176.921,45
8205	03/05/2016	R\$ 14.240,00	R\$ 11.756,80
8207	03/05/2016	R\$ 150.318,00	R\$ 123.308,48
8209	03/05/2016	R\$ 149.184,00	R\$ 3.183,92
8210	03/05/2016	R\$ 149.184,00	R\$ 122.378,24

R\$ 844.000,00

O próprio relatório fiscal constatou que a fiscalizada comprava as mercadorias da CLOROETIL, porém não realizava pagamentos a esta empresa intermediária. Esta constatação é fundamental: se CLOROETIL fosse a real adquirente, deveria ter recursos próprios para efetuar os pagamentos à importadora QUIMIPA. A necessidade de criar mecanismo artificial de cessão de crédito revela que CLOROETIL não possuía substância financeira para sustentar a operação.

A cessão de crédito serviu exclusivamente para ocultar que os recursos efetivamente partiram da empresa PANIMEX. Se a operação fosse legítima, PANIMEX pagaria a CLOROETIL que por sua vez pagaria a QUIMIPA. Essa estrutura financeira complexa tem o condão de dificultar significativamente a rastreabilidade dos recursos pela fiscalização aduaneira, criando camadas artificiais de intermediação que obscurecem o real fluxo econômico da operação. Esta dificuldade da rastreabilidade constitui elemento adicional que reforça tratar-se efetivamente de interposição fraudulenta, pois operações legítimas não necessitam de artifícios que compliquem o acompanhamento fiscal.

Portanto, a complexa operação de cessão de crédito constitui mais uma prova da interposição fraudulenta, pois evidencia que os pagamentos efetivamente partiram da empresa PANIMEX, sendo CLOROETIL mero instrumento formal para ocultar esta realidade do controle aduaneiro.

No presente caso, a empresa CLOROETIL não passou de um instrumento formal servindo exclusivamente para ocultar a verdadeira identidade do adquirente. E some-se ainda a ausência de participação de QUIMIPA nas tratativas comerciais constitui prova de que sua interposição foi meramente artificial, configurando simulação relativa nos termos do art. 167, §1º, I, do Código Civil.

A prova do dolo da Recorrente QUIMIPA e da PANIMEX reside na estrutura deliberadamente artificial criada para contornar a inabilitação da PANIMEX e burlar o controle fiscal. Os seguintes elementos demonstram a intencionalidade na conduta:

1. A operação é orquestrada por um grupo econômico sob controle comum (Sócio IGNÁCIO). A Recorrente QUIMIPA se propôs a figurar como adquirente (2º nível de interposição), sabendo que a Recorrente PANIMEX era a real beneficiária inabilitada. A empresa CLOROETIL foi inserida de forma artificial para simular a revenda. Esta arquitetura complexa, com a finalidade de enganar, não é produto de erro ou negligência, mas sim de uma escolha consciente e dolosa.

2. O dolo é reforçado pela participação ativa da Recorrente PANIMEX nas negociações internacionais (e-mails, atuação do Sócio IGNÁCIO), um papel incompatível com o de "cliente comum". As Recorrentes admitiram que o Sócio IGNÁCIO conduziu as negociações, evidenciando a ciência e a vontade de concretizar o negócio sob a capa da licitude de QUIMIPA.

3. O dolo se faz presente na criação do fluxo financeiro artificial, onde a cessão de créditos foi articulada com o fim de eliminar CLOROETIL e permitir o pagamento direto de

PANIMEX para QUIMIPA. Ninguém monta uma estrutura de pagamento tão complexa se o propósito não for ocultar a verdadeira natureza da transação.

A jurisprudência do CARF, inclusive o precedente Acórdão 3201-003.646 citado pelas próprias Recorrentes, exige a prova de que a importação foi efetuada em favor de terceira pessoa, a qual conduziu e pagou pela compra internacional.

No presente caso, o dolo está cumprido:

- A Recorrente PANIMEX (via Sócio IGNÁCIO e Sra. VIVIAN) conduziu as negociações com a Exportadora PANIMEX QUIMIPA S.A (provas documentais).
- A Recorrente PANIMEX pagou a Recorrente QUIMIPA, eliminando a CLOROETIL por meio da cessão de crédito (provas financeiras).

O conjunto probatório demonstra, assim, que o dolo está comprovado pela intencionalidade da ocultação e pela articulação da fraude.

Rejeito o argumento.

V. NOTAS CASADAS NÃO CONFIGURAM IRREGULARIDADE

As Recorrentes alegam que a jurisprudência, citando precedente do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4), já decidiu que a proximidade de datas entre a nacionalização e a revenda ("notas casadas") não configura, por si só, irregularidade, sendo inerente à dinâmica logística dos negócios.

O precedente invocado pelas Recorrentes está descontextualizado e não se aplica à situação fática destes autos, devendo o argumento ser rejeitado.

O cerne da autuação não reside na mera proximidade temporal das notas fiscais, mas sim na função que essa proximidade exerce dentro de uma estrutura comprovadamente simulada.

1. A análise da jurisprudência exige o cotejamento dos fatos. Nos casos em que a proximidade de datas é considerada lícita, geralmente não há vínculo societário entre as partes e o fluxo financeiro é legítimo. Neste processo, o cenário é diametralmente oposto. A proximidade de datas da venda de QUIMIPA para CLOROETIL e CLOROETIL para PANIMEX é apenas um indício que, somado aos demais, comprova a simulação.

2. Isoladamente, a "nota casada" pode ser regular. Contudo, no presente caso, ela se insere em um contexto de dolo comprovado, conforme exaustivamente detalhado neste Voto.

A prova da interposição fraudulenta resulta da confluência e coerência dos indícios. A proximidade de datas da revenda (a nota casada) atua como um sinal de alerta que, uma vez investigado, revelou a simulação financeira que não existia no precedente do TRF4.

Rejeito o argumento.

VI. NÃO HÁ DANO AO ERÁRIO

As Recorrentes alegam que a recorrente QUIMIPA recolheu PIS e COFINS sobre os créditos recebidos via cessão e que, por esta razão, não há prejuízo comprovado aos cofres públicos, o que tornaria o Auto de Infração improcedente.

Este argumento é juridicamente incorreto e decorre de uma falha em distinguir a natureza da infração aduaneira (ocultação) da obrigação tributária (recolhimento de PIS/COFINS).

O conceito de dano, para fins aduaneiros, é ampliado e presumido pela própria norma, não exigindo a prova de um prejuízo financeiro adicional. O Art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76 estabelece que:

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

(...)

A lei equipara a conduta da ocultação fraudulenta, por si só, ao dano. A quebra deste controle, mediante fraude, já configura o dano, independentemente de os tributos incidentes (PIS/COFINS, IRPJ, CSLL) terem sido corretamente recolhidos posteriormente pela interposta.

Retornando ao argumento das Recorrentes que sustentam que não haveria qualquer prejuízo fiscal porque a recorrente QUIMIPA teria recolhido o PIS e a COFINS incidentes sobre as receitas decorrentes das operações internas. Entendo que esse argumento não se mostra suficiente para afastar a pertinência tributária da ocultação ou para elidir o potencial efeito de quebra na cadeia do PIS/COFINS.

É fundamental observar que o regime de PIS/COFINS — sobretudo o regime não cumulativo — pressupõe a existência de uma cadeia real de circulação econômica, em que:

- cada elo assume riscos empresariais próprios;
- cada empresa agrega valor econômico;
- as receitas e custos correspondem ao fluxo efetivo da operação;
- os créditos e débitos se formam com base em relações materiais, e não formais.

Quando uma empresa é inserida artificialmente na cadeia — como ocorre nos casos de interposição — a estrutura deixa de refletir a realidade econômica e pode gerar distorções relevantes na apuração de PIS/COFINS, ainda que alguma das empresas envolvidas tenha recolhido tributos.

No caso concreto, a utilização das empresas QUIMIPA e CLOROETIL entre o fornecedor estrangeiro e a recorrente PANIMEX fracionou artificialmente o faturamento, deslocando parcelas de receita para empresas que: (i) não participaram das negociações, (ii) não assumiram riscos empresariais reais, (iii) não possuíam substância econômica compatível com seu papel declarado.

A inserção artificial da empresa CLOROETIL, em especial, cria duas consequências típicas de quebra da cadeia:

(i) geração de créditos na adquirente real (PANIMEX) sem correspondente geração de receita real na vendedora formal (CLOROETIL);

(ii) alteração artificial da base de cálculo do PIS/COFINS, já que parte do faturamento é deslocada para uma empresa cuja atuação não corresponde à efetiva cadeia econômica.

Ainda que a recorrente QUIMIPA alegue ter recolhido PIS e COFINS sobre parte das receitas, esse recolhimento:

- (i) não corrige a desconexão entre cadeia jurídica e cadeia econômica;
- (ii) não elimina a possibilidade de crédito indevido na ponta final (PANIMEX);
- (iii) não afasta o fato de que o fluxo econômico real foi desvirtuado;
- (iv) e tampouco devolve à Administração Aduaneira a capacidade de verificar a real base tributável.

Do ponto de vista tributário, observa-se ainda um impacto direto sobre a arrecadação das contribuições ao PIS e à COFINS. Conforme apurado pela fiscalização, houve quebra da cadeia dessas contribuições, pois parte relevante do faturamento resultante das operações de venda foi alocada à empresa CLOROETIL — sociedade que, segundo registrado nos autos, não vinha recolhendo regularmente as contribuições devidas ao Fisco Federal. (pág. 18 e 19 do relatório fiscal)

Do ponto de vista tributário, tem-se um impacto direto na arrecadação das contribuições sociais para o PIS e a COFINS. Houve nítida quebra da cadeia desses tributos, já que parte do faturamento oriundo das vendas foi alocado na empresa CLOROETIL que, tradicionalmente, não vem realizando a arrecadação das contribuições devidas ao fisco federal.

Para fins de compreensão, vale uma análise do quadro comparativo abaixo feito entre o montante efetivamente arrecadado pela intermediária e o valor que seria devido pela empresa com base nas suas operações de venda para PANIMEX analisadas neste relatório. Não obstante o valor devido a título de PIS/COFINS ser na ordem de \$ 317.920,75, não houve qualquer recolhimento no período:

<i>Ano</i>	<i>Valor Arrecadado de PIS e COFINS \$</i>	<i>Valor devido de PIS e COFINS \$</i>	<i>% Arrecadação Tributária</i>
2016	0,00	317.920,75	0 %

Essa circunstância evidencia a materialidade do prejuízo ao sistema de apuração não cumulativa das contribuições, o qual exige que a cadeia de débitos e créditos corresponda à efetiva circulação econômica das mercadorias. Quando uma empresa é inserida artificialmente na cadeia — como no caso da empresa CLOROETIL — sem desempenhar atividade econômica substancial nem assumir os riscos da operação, ocorre deslocamento indevido da receita tributável para ente que não recolhe os tributos correspondentes.

Assim, ainda que a recorrente QUIMIPA alegue ter recolhido PIS e COFINS sobre parcela das receitas, o fracionamento do faturamento entre empresas, aliado à ausência de recolhimento regular dessas contribuições por parte da empresa CLOROETIL revela clara ruptura do encadeamento tributário, com repercussão negativa para a fiscalização e para a arrecadação federal. Trata-se de resultado típico das estruturas simuladas descritas no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976

Rejeito o argumento.

VII. Da alegação de que apenas a fiscalização de tributos internos poderia questionar eventuais efeitos fiscais decorrentes da operação.

As Recorrentes argumentam que, se houvesse qualquer irregularidade relativa aos tributos internos — seja quanto ao recolhimento de PIS/COFINS, seja quanto à alegada distribuição de lucro entre as empresas do grupo — caberia exclusivamente à fiscalização de tributos internos examinar tais efeitos e, se fosse o caso, autuar. Afirmam que, como não houve autuação interna, “não haveria o que afirmar” quanto às Impugnantes.

Essa argumentação não procede, pelos seguintes motivos.

Primeiro, ela confunde competências distintas.

A autoridade aduaneira possui competência própria, de natureza constitucional (art. 237 da CF/88), para fiscalizar o comércio exterior, identificar o sujeito passivo real, examinar o valor aduaneiro, e coibir estruturas simuladas. Esta competência não depende da lavratura prévia ou simultânea de autos de infração relativos a tributos internos.

Segundo, a própria fraude — consistente na interposição de empresas e na criação de uma cadeia artificial — é justamente o que dificulta ou torna inviável a atuação da fiscalização interna.

A ausência de autuação de PIS/COFINS ou de IRPJ/CSLL não constitui prova de regularidade, mas sim um reflexo da opacidade criada pela estrutura simulada.

Terceiro, a infração do art. 23, V, do Decreto-Lei 1.455/1976 é formal: consuma-se com a ocultação dolosa do sujeito passivo, independentemente da comprovação de supressão tributária específica.

Quarto, no presente caso, há elemento adicional relevante: conforme visto, a fiscalização constatou que parte significativa do faturamento doméstico foi deslocada para a empresa CLOROETIL a qual não recolhia regularmente PIS e COFINS, produzindo ruptura do encadeamento dessas contribuições e gerando potencial vantagem tributária indevida.

A interposição fraudulenta justamente impede que esses efeitos internos possam ser percebidos tempestivamente pela fiscalização subsequente, motivo pelo qual a alegação das recorrentes parte de premissa equivocada.

Rejeito o argumento.

VII. ELEMENTOS PROBATÓRIOS ADICIONAIS

Cabe destacar que o relatório fiscal identificou outros elementos probatórios cruciais que robustecem a configuração da interposição fraudulenta.

A fiscalização constatou que tanto QUIMIPA quanto PANIMEX utilizaram lançamentos contábeis genéricos para ocultar a real natureza das operações.

A importadora QUIMIPA registrava suas vendas genericamente na conta "Clientes no Brasil 1.1.2.01.001 ", sem identificar especificamente a empresa CLOROETIL, enquanto PANIMEX utilizava lançamentos genéricos na conta "Fornecedores Nacionais 2.1.1.01.001 " para justificar pagamentos que, na realidade, destinavam-se à importadora QUIMIPA. Esta prática contábil deliberadamente imprecisa viola frontalmente os princípios contábeis da oportunidade e da representação fidedigna, evidenciando a intenção de dificultar o controle fiscal. (pág. 16 e 17 do relatório fiscal)

Todo esse fluxo financeiro e comercial foi registrado contabilmente pela QUIMIPA, ainda que com o uso de lançamentos contábeis genéricos no razão analítico da empresa e sem a identificação dos agentes efetivamente envolvidos.

Do ponto de vista contábil, a fiscalizada utilizou-se recorrentemente da conta "Clientes no Brasil 1.1.2.01.004" para realizar o registro de suas vendas junto a CLOROETIL, conforme o exemplo abaixo de lançamento da nota fiscal nº. 19.036 (oriunda da DI nº. 16/0681092-0):

▪ NF nº. 19.036 no valor de R\$ 215.175,50

19/05/2016	1.1.2.01.004	Clientes no Brasil	D	215.175,50
19/05/2016	3.1.1.01.001	Revenda Mercado Inte...	C	215.175,50

A baixa nos direitos decorrentes também aconteceu de maneira genérica com um lançamento "em bloco" a crédito na conta "Clientes no Brasil 1.1.2.01.004", de acordo com o pagamento realizado pela PANIMEX no montante global de R\$

167.000,00 referente às operações discriminadas no relatório de controle interno apresentado anteriormente.

28/06/2016	1.1.1.02.010	Banco Santander	D	6.600,00
28/06/2016	1.1.2.01.004	Clientes no Brasil	C	6.600,00
28/06/2016	1.1.1.02.010	Banco Santander	D	10.000,00
28/06/2016	1.1.2.01.004	Clientes no Brasil	C	10.000,00
28/06/2016	1.1.1.02.010	Banco Santander	D	150.400,00
28/06/2016	1.1.2.01.004	Clientes no Brasil	C	150.400,00

Esse método particular aconteceu nas demais operações que compõe o escopo desta fiscalização, tendo a QUIMIPA utilizado desse artifício como forma de realizar o registro contábil do fato e validar o recebimento de terceiro real beneficiário. Em certa medida, a conduta violou os princípios da contabilidade como, por exemplo, o da oportunidade e o da representação fidedigna.

Não obstante, a PANIMEX também adotou essa sistemática utilizando-se do lançamento a débito na conta “fornecedores nacionais 2.1.1.01.001” para justificar a baixa das suas obrigações com a empresa CLOROETIL, mas promovendo o registro contábil do fato sem a indicação específica do repasse de recursos à QUIMIPA.

Os extratos bancários e testes de auditoria realizados pela fiscalização comprovaram a existência de fluxo financeiro direto entre PANIMEX e QUIMIPA, sem qualquer participação efetiva de CLOROETIL. Esta constatação técnica, baseada em documentos bancários objetivos, constitui prova de que CLOROETIL era mero instrumento formal, desprovido de participação real no fluxo financeiro das operações. (pág. 16 do relatório fiscal)

Instados a apresentarem os comprovantes de pagamento e/ou recebimento de suas transações comerciais, a QUIMIPA e a PANIMEX disponibilizaram ao fisco os extratos bancários vinculados a cada uma das operações incorridas, de modo que testes de auditoria apontaram para a existência de um fluxo financeiro direto entre as duas empresas, de acordo com espelho abaixo:

- Comprovante de transferência da Panimex (10.905.091/0001-68) a importadora Quimipa:

28/06/2016	TED DIFERENTE TITULARIDADE CIP 10945091000168	00000	167.000,00 / Cessão anexa
------------	--	-------	---------------------------

Elemento particularmente revelador é a constatação de que PANIMEX não pagava apenas o valor das mercadorias (X), mas sim o valor com a margem de lucro de CLOROETIL embutida (X+2). Esta circunstância demonstra que CLOROETIL recebia remuneração sem qualquer

contrapartida efetiva, configurando típica "taxa de intermediação fictícia" característica de operações simuladas.

Se CLOROETIL fosse real adquirente, compraria por X e revenderia por X+2, assumindo os riscos da operação. A transferência direta de X+2 evidencia que PANIMEX assumia integralmente os custos e riscos, sendo CLOROETIL mera beneficiária de margem artificial. (pág. 17 do relatório fiscal)

Uma outra evidência de auditoria a ser destacada diz respeito ao montante a receber pela importadora. Com a análise financeira percebeu-se que os direitos creditórios da QUIMIPA constituídos em cartas de cessão seriam os valores decorrentes das obrigações assumidas pela PANIMEX junto à empresa CLOROETIL. (preço de mercado)

Na prática, a título de compreensão, a QUIMIPA realizou uma venda por X para CLOROETIL, que por sua vez realizou uma suposta venda por X+2 para PANIMEX. Logo em seguida, a intermediária promoveu uma cessão de direitos creditórios (com aval da QUIMIPA) permitindo que a real adquirente pudesse realizar o pagamento diretamente à importadora sobre o valor final da transação incorrida.

Tecnicamente, o arranjo desenhado entre as partes com a transferência camuflada de recursos via cartas de cessão de crédito provocou um recebimento concentrado das operações nas mãos da QUIMIPA, de modo que a inserção do agente intermediário serviu apenas para denotar uma espécie de operação lícita de compra e venda no mercado nacional.

O relatório fiscal demonstrou ainda que essa sistemática irregular "aconteceu em todas as demais operações que compõem o escopo desta fiscalização", evidenciando não se tratar de erro isolado, mas de metodologia deliberadamente estruturada para burlar o controle aduaneiro. A reiteração do padrão fraudulento reforça o elemento subjetivo do dolo e a intencionalidade da conduta ilícita.

Estes elementos probatórios adicionais - registros contábeis genéricos deliberados, fluxo financeiro direto comprovado por testes de auditoria, pagamento de margem artificial e padrão sistemático - constituem mais um conjunto de provas técnicas objetivas que tornam inquestionável a caracterização da interposição fraudulenta.

VIII. CONCLUSÃO SOBRE A CARACTERIZAÇÃO DA INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA

Diante do conjunto probatório reunido nos autos, verifica-se a presença dos elementos caracterizadores da infração prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, consistente na ocultação do real adquirente mediante fraude ou simulação, por meio da interposição de terceiros.

A análise integrada dos documentos fiscais, do fluxo financeiro, das comunicações eletrônicas, da ausência de habilitação ao comércio exterior e da estrutura societária das empresas envolvidas permite concluir que a cadeia formal declarada não correspondeu à cadeia

econômica real da operação. Nesse contexto, é possível identificar com clareza a presença dos seguintes elementos:

(a) Elemento objetivo (ocultação):

A empresa PANIMEX exerceu o papel de real adquirente das mercadorias, conduzindo tratativas essenciais com o fornecedor estrangeiro e assumindo o interesse econômico final da operação, ao passo que a empresa CLOROETIL não desempenhou função econômica efetiva, limitando-se a figurar formalmente na operação doméstica. A empresa QUIMIPA atuou como mera intermediária para viabilizar a internalização das mercadorias destinadas exclusivamente à PANIMEX.

(b) Elemento subjetivo (dolo):

O arranjo adotado revela planejamento consciente com vistas à ocultação do sujeito passivo. A centralização das negociações internacionais pelo Sr. IGNÁCIO — controlador comum das empresas do grupo — associada à ausência de autonomia operacional da QUIMIPA e ao envio de comunicações diretas pela PANIMEX ao fornecedor estrangeiro constituem elementos suficientes para demonstrar a intenção deliberada de estruturar a operação de forma a afastar a identificação da adquirente real. O dolo é reforçado pelos efeitos tributários e regulatórios produzidos pelo arranjo, tais como a superação indevida da ausência de habilitação da PANIMEX no Siscomex e o fracionamento artificial do faturamento entre QUIMIPA e CLOROETIL.

(c) Finalidade ilícita:

A estrutura triangular posta — exportadora vinculada PANIMEX QUIMIPA S.A para QUIMIPA e dessa para CLOROETIL e então para PANIMEX — teve por finalidade dificultar o controle aduaneiro e tributário, impedindo a adequada verificação do valor aduaneiro, das condições de negociação e da existência de vinculação entre as empresas nacionais e a exportadora estrangeira. Ademais, a simulação da cadeia doméstica por meio da empresa CLOROETIL resultou em ruptura do encadeamento das contribuições ao PIS/COFINS, afetando a rastreabilidade tributária e a fiscalização da carga tributária incidente sobre a operação.

A evidência, extraída de forma articulada dos elementos constantes dos autos, de que a Recorrente PANIMEX foi quem efetivamente direcionou, negociou e se beneficiou economicamente das importações, aliada à ausência de substância econômica da empresa CLOROETIL e à atuação meramente formal da empresa QUIMIPA, confirma a caracterização da interposição fraudulenta de terceiros.

IX - Dispositivo

Pelo exposto, voto em não conhecer do recurso voluntário por intempestividade da recorrente VIA IMPORTER e conhecer dos recursos voluntários das recorrentes PANIMEX COMERCIAL e QUIMIPA, rejeitar a preliminar de prescrição intercorrente, e no mérito, negar provimento aos Recursos Voluntários.

É como voto.

Assinado Digitalmente

JOSÉ DE ASSIS FERRAZ NETO