



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10314.720010/2021-18</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3402-013.216 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 21 de maio de 2026                                   |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | JA SOLAR BRASIL LTDA                                 |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Data do fato gerador: 06/09/2017, 15/02/2018, 26/03/2018, 10/04/2018, 30/04/2018, 08/05/2018, 11/05/2018, 06/06/2018, 03/09/2018, 05/11/2018, 16/11/2018, 10/01/2019, 04/02/2019, 07/02/2019

IMPORTAÇÃO. CESSÃO DE NOME. ART. 33 DA LEI N. 11.488/2007. AUSÊNCIA DE PROVA DE OCULTAÇÃO DOLOSA. CANCELAMENTO.

A multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 exige a demonstração de que a pessoa jurídica cedeu seu nome com vistas ao acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários nas operações de comércio exterior. No caso, não se comprovou o dolo de ocultação necessário à subsunção da conduta ao tipo sancionador.

FRAUDE. SIMULAÇÃO. AUSÊNCIA DE MOTIVO ECONÔMICO. PROVA INSUFICIENTE.

A ocultação do sujeito passivo mediante fraude ou simulação, nos termos do art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, demanda prova da existência de negócio real diverso do aparente, bem como da atuação do suposto adquirente oculto nos atos de importação. Não demonstrados esses elementos, a acusação não se sustenta.

NULIDADE. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

Não configura alteração indevida do critério jurídico do lançamento, para os fins do art. 146 do CTN, o fato de a decisão administrativa ter enfatizado a tese de simulação do negócio jurídico com o exportador, quando essa mesma linha de fundamentação já integrava o quadro fático e jurídico descrito no TVF desde a lavratura do auto de infração.

BIS IN IDEM. INOCORRÊNCIA. SÚMULA CARF N. 155.

A multa de 10% prevista no art. 33 da Lei n. 11.488/2007 e a multa equivalente ao valor aduaneiro prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei n. 1.455/76 tutelam bens jurídicos distintos, penalizam condutas diferentes e recaem sobre sujeitos passivos em posições jurídicas diversas. Não há bis in idem na sua cumulação, nos termos da Súmula CARF n. 155.

JUROS DE MORA. MULTA ADUANEIRA. NATUREZA TRIBUTÁRIA. INCIDÊNCIA.

Sobre o crédito tributário não pago no vencimento incidem juros de mora calculados à taxa SELIC, nos termos do art. 161 do CTN, do art. 61 da Lei n. 9.430/96 e da Súmula CARF n. 108.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade do Auto de Infração e do Acórdão recorrido e, no mérito, em dar provimento aos Recursos Voluntários. O conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles acompanhou o voto do relator pelas conclusões. O conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles manifestou a intenção de apresentar declaração de voto.

*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, Alessandra Lessa dos Santos, Gisela Pimenta Gadelha (substituta integral), Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 109-019.361, proferido pela 11ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil – DRJ/09, que por unanimidade de votos, em 17/08/2023, julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 06/09/2017, 15/02/2018, 26/03/2018, 10/04/2018, 30/04/2018, 08/05/2018, 11/05/2018, 06/06/2018, 03/09/2018, 05/11/2018, 16/11/2018, 10/01/2019, 04/02/2019, 07/02/2019

IMPORTAÇÃO. MULTA. CESSÃO DE NOME. ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTES.

A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada.

OCULTAÇÃO. CESSÃO DE NOME. BIS IN IDEM. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A pena de perdimento das mercadorias importadas, bem como a multa equivalente, na ocultação do real adquirente, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, prevista no art. 23, inciso V, do Decreto Lei nº 1.455, de 1976, não se confunde com a multa pela cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, nos termos do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007.

MULTA DE 1%. PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÃO INEXATA. CESSÃO DE NOME. INFRAÇÕES DISTINTAS.

A cessão de nome, infração prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, envolve a intenção deliberada de iludir o controle aduaneiro, através da cessão de nome ao interveniente que permanece oculto na operação; não se confunde com a mera prestação de informação inexata, sancionada pelo art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, combinado com o § 1º do art. 69 da Lei nº 10.833, de 2003.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. MULTA. CESSÃO DE NOME. ADMINISTRADOR.

Responde pela multa por cessão de nome, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 06/09/2017, 15/02/2018, 26/03/2018, 10/04/2018, 30/04/2018, 08/05/2018, 11/05/2018, 06/06/2018, 03/09/2018, 05/11/2018, 16/11/2018, 10/01/2019, 04/02/2019, 07/02/2019

MULTA. JUROS DE MORA. APLICABILIDADE.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic) até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem descrever os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo o relatório da decisão recorrida. (e-fls. 5312 a 5337):

O presente processo versa sobre o auto de infração, às fls. 2/8, lavrado para a exigência da multa, no valor de R\$ 4.104.133,93, em razão da cessão de nome, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, nos termos do art. 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal e Descrição dos Fatos (TVF), às fls. 4.833/4.926, a fiscalização apurou que a empresa JA SOLAR BRASIL LTDA, CNPJ 23.694.921/0001-05, doravante denominada JA SOLAR, cedeu o seu nome para registro de importações de mercadorias destinadas à SICES BRASIL LTDA, CNPJ 17.774.501/0001-28, doravante denominada SICES, entre os anos de 2017 e 2019, com o objetivo de promover a ocultação do real adquirente das mercadorias importadas mediante fraude e simulação.

Da análise dos documentos obtidos nos procedimentos fiscais efetuados na JA SOLAR e na SICES, além das informações coletadas nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil e das notas fiscais eletrônicas, emitidas via sistema Sped, a fiscalização constatou (fls. 4.915/4.916):

- que o volume de importação é incompatível com a estrutura física e organizacional e com a capacidade operacional da JA SOLAR;
- que o capital social da empresa JA SOLAR de 02/06 /2017 até 26/02/2019 era muito inferior ao montante de valores importados em 2017e 2018 (aquele, R\$ 1.337.864,00, e este, mais do que R\$ 45 milhões);
- que no período das importações a empresa JA SOLAR não teve nenhum funcionário de 2017 até 19/03/2018 e contou apenas com uma trabalhadora de 20/03/2018 até 02/07/2019;
- que antes do registro das importações a JA SOLAR já sabia quem era a real adquirente das mercadorias fiscalizadas;
- que não ocorre efetivamente entrada das mercadorias no estoque da JA SOLAR;
- que a totalidade das cargas importadas fiscalizadas eram repassadas para clientes da JA SOLAR em um curto espaço de tempo após o seu desembaraço, o que torna evidente que estes já eram previamente conhecidos;

- que não ocorreu uma mera compra e venda no mercado interno de mercadorias nacionalizadas. Não haveria sequer tempo hábil para uma operação de venda comum no mercado interno após o desembaraço;
- que o espaço temporal pequeno entre a importação e a remessa reveste o ato de mera formalidade para encobrir a fraude perpetrada por meio de simulação;
- que o real destinatário (adquirente) foi aquele que assumiu os custos do frete nacional das mercadorias importadas, mercadorias que nem sequer passaram por qualquer estabelecimento da JA SOLAR;
- que existem contratos/pedidos previamente firmados entre as partes (SICES e grupo JA SOLAR), nos quais são acordados os valores das mercadorias em dólares, as condições e momentos de pagamentos (até mesmo em datas anteriores ao registradas DIs), bem como com data de entrega meses após a data do documento;
- que a JA SOLAR faz o pagamento ao exportador por meio de contrato de câmbio após o recebimento de todas as parcelas remetidas pela ocultada SICES, ou seja, os recursos financeiros para o pagamento ao exportador por meio de contrato de câmbio do câmbio das importações se originam da real adquirente (SICES – ocultada nas importações);
- que os valores das notas fiscais de entrada e das notas fiscais de saída, emitidas pela JA SOLAR, são muito próximos e, em algumas situações, o valor de saída (venda/receita) das mercadorias é menor do que a de entrada delas (custo), ou seja, a margem de lucro das “operações” no mercado interno é extremamente baixa, sendo até mesmo negativa em alguns casos;
- que os processos nº 10010.025769/0918-70 (suspensão da habilitação da JA SOLAR) e nº 10120.005758/0319-21 (indeferimento de novo pedido de habilitação) corroboram tudo aquilo que foi apresentado neste relatório;
- que é possível concluir que as mercadorias importadas por meio das declarações de importação em questão, constantes na TABELA 01, já tinham como destino certo a empresa SICES. É a SICES a real destinatária/beneficiária/adquirente das operações de importação das mercadorias fiscalizadas.

Constatada a ocultação do sujeito passivo, por meio da falsidade das DI e das faturas, documentos apresentados para os despachos de importação, redundou na aplicação da pena de perdimento das mercadorias, tendo a fiscalização lavrado o auto de infração da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, no processo administrativo fiscal nº 10314.720001/2021-27.

Configurada a cessão do nome pela JA SOLAR, ilícito tipificado no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, regulamentado pelo art. 727 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, a fiscalização lavrou a presente autuação contra JA SOLAR, sendo arrolado como responsável solidário, com fundamento no art. 95, inciso I

do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e nos art. 124, inciso I, e 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN), seu administrador, CLÁUDIO RICARDO DE SOUZA LOUREIRO, CPF 087.328.168-39, doravante denominado CLÁUDIO RICARDO.

Devidamente cientificada, a autuada JA SOLAR apresentou impugnação, às fls. 5.092/5.154, acompanhada dos documentos, às fls. 5.155/5.260, na qual alega que:

É empresa comercial atuante no setor de energia solar no mercado nacional, sendo subsidiária integral de empresas do JA SOLAR GROUP (Grupo JAG), grupo econômico voltado ao setor de energia solar fundado na China e atuante na fabricação de produtos fotovoltaicos de alto desempenho;

A partir de 2017, passou a atuar na importação direta de produtos exclusivamente junto a fornecedores pertencentes ao seu grupo econômico para o fornecimento a diversos clientes no mercado nacional, na qualidade de distribuidora dos produtos JAG no Brasil;

Questionamentos das autoridades fiscais acerca da estruturação de suas operações de importação e de comercialização dos produtos importados no mercado nacional levaram à suspensão da habilitação no SISCOMEX/RADAR, em fevereiro de 2019, seguida do indeferimento de nova habilitação ao comércio exterior, em maio/junho de 2019;

A fiscalização acusa a impugnante de ter fraudulentamente cedido seu nome para ocultar a empresa SICES, impondo a multa de 10% do valor da operação acobertada; esta mesma acusação resultou na lavratura do auto de infração para a aplicação de pena de perdimento das mercadorias importadas, na modalidade substitutiva, correspondente a 100% do valor aduaneiro (processo administrativo nº 10314.720001/2021-27);

Não foi cobrado qualquer tributo não recolhido na operação de importação ou de revenda dos produtos, sendo que as mercadorias importadas (painéis solares/fotovoltaicos, NCM 8541.40.32) sujeitam-se à alíquota zero do IPI;

Não houve a desconsideração da personalidade jurídica da impugnante, nem a sua declaração de inidoneidade;

Em preliminar, o auto de infração é resultado de um trabalho de fiscalização precário, em inobservância ao Decreto 70.235, de 1972, art. 10, bem como ao art. 142 do CTN;

A fiscalização não promoveu o mesmo extenso trabalho de fiscalização sobre a empresa SICES, tendo se debruçado quase que exclusivamente sobre a impugnante, o que configura vício material da autuação;

A insuficiência do trabalho de fiscalização também é observada em razão das premissas e conclusões precipitadas da fiscalização em avaliação aos documentos e informações prestados pela impugnante;

O auto de infração excluiu diversos dos documentos solicitados e apresentados pela impugnante na fiscalização;

O contrato (fls. 4.904), assinado em março de 2019, fornecido pela SICES e não pela impugnante, representa uma negociação para a importação direta entre SICES e exportador, posterior aos fatos geradores do presente caso, sendo prova inservível;

O auto de infração deverá ser declarado nulo, haja vista ser insubsistente e baseado em meras presunções, tendo se utilizado até mesmo de provas inservíveis à acusação;

No mérito, defende que todas as importações dos painéis fotovoltaicos foram efetivamente promovidas de forma direta pela impugnante, não merecendo acolhida as alegações de que o real interveniente da operação seria o terceiro, tendo a impugnante apenas cedido o nome;

Não é empresa que existe “só no papel”, detém plena capacidade operacional e demonstrou a existência efetiva, apresentando contratos de aluguel, contas de energia elétrica e telefone, contratos com clientes e com os prestadores de serviço etc.;

Contratou prestadores de serviços para dar suporte a suas atividades comerciais no mercado local e nas importações, contratou a empresa de assessoria jurídica e contábil da empresa KSI e a empresa voltada a prestação de serviços de despachante aduaneiro da empresa AKHAVA;

A forma pela qual gerencia suas atividades econômicas é livre, amparada no princípio constitucional da livre iniciativa, previsto nos arts. 1º, inciso IV e 170 da Constituição Federal;

Quanto à capacidade econômico-financeira para a realização das importações foi demonstrada por meio da apresentação dos extratos bancários que comprovam que detinha fluxo de caixa para todas as operações de importação;

As “Declarações de Faturamento” igualmente apresentadas no curso da fiscalização também servem para demonstrar sua plena capacidade de operação;

Está em contato com empresa de auditoria para a elaboração de laudo financeiro que sirva de suporte para igualmente explicar sua plena capacidade para fazer jus a todas as operações questionadas, que juntará ao presente processo tão logo seja possível;

Eventuais pagamentos antecipados pelos clientes é prática comum em qualquer mercado, além disso, tratou-se de adiantamentos em percentuais de 5% e 25%, via de regra, montantes pouco significativos e que não se distanciam das práticas de outros mercados;

A IN RFB nº 1861, de 2018, preceitua que não se desqualificam como recursos próprios do importador o recebimento de pagamentos integrais ou parciais antes

da importação, nem desqualificam como tal a exigência de garantia pelo importador por encomenda;

Atuou com plena autonomia no gerenciamento de suas atividades, tendo assumido todos os riscos das importações e não sendo mera mandatária de seus clientes;

A indicação acerca da ausência de estoque pela impugnante e ao pagamento dos fretes nacionais pelos seus clientes, não são evidências de uma operação por conta e ordem e/ou por encomenda;

Na Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DISIT nº 119, de 2007, a RFB analisou operação de importação de mercadorias para revenda a distribuidor exclusivo no Brasil, situação essa que não impediu a RFB de considerá-la como importação direta;

Na Solução de Consulta Cosit nº 256, de 2019, a RFB manifestou o entendimento de que o mero conhecimento quanto aos destinatários não seria suficiente para a caracterização da importação por encomenda, sendo necessária a prévia e específica contratação entre as partes para a promoção do despacho de importação de mercadorias para revenda a encomendante predeterminado;

As negociações e as tratativas comerciais firmadas com seus clientes no Brasil foram promovidas exclusivamente entre a impugnante e referidos clientes;

Dada a especificidade do mercado, é possível que exista um conhecimento prévio quanto às demandas de mercado para, subsequentemente, levar a cabo as respectivas importações junto aos fornecedores localizados no exterior;

A impugnante também adquire e armazena os produtos no território brasileiro, para posterior revenda, por meio do regime de entreposto aduaneiro;

No que se refere às negociações junto a seus clientes no Brasil, a cotação dos preços em dólares é mera liberalidade da forma de negociação junto ao mercado local;

Não ocorreu qualquer pagamento direto dos clientes brasileiros aos fornecedores no exterior – referidos pagamentos foram integralmente honrados pela impugnante, como se comprovam pelos contratos de câmbio fornecidos no curso da fiscalização;

A caracterização da infração de cessão de nome parte do pressuposto da caracterização de ocultação de sujeito passivo (interposição fraudulenta) mediante fraude ou simulação; no caso concreto, não há como se sustentar a existência de qualquer conduta fraudulenta ou simulada;

Aduz à inexistência de redução da carga tributária do IPI quanto às subsequentes operações promovidas pela SICES (inclusive quanto aos demais tributos devidos);

Suscita a impropriedade da alegação de práticas de subfaturamento ou subvaloração nas importações ou de alteração na avaliação de risco das

operações, tendo em vista que a JA SOLAR e exportadores são parte de um mesmo grupo econômico;

Conclui pela ausência de subsunção da pena ao caso concreto, bem como da ausência de qualquer comprovação de “fraude” ou “simulação” nem quanto a qualquer informação falsa dos documentos que ampararam as importações em debate;

Em sendo mantida a caracterização dos fatos, tal como apontado pela fiscalização, o próprio ordenamento jurídico estabelece penalidade própria, que é a multa correspondente a 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro das mercadorias por informação omitida ou inexata;

Aduz à impossibilidade de cumulação de multas sobre a mesma conduta (por cessão de nome para ocultação do real adquirente e por ocultação do real adquirente);

Na hipótese de vir a ser mantida a autuação, será indevida a imposição de juros de mora sobre a multa lançada e não paga no vencimento;

Requer seja decretada a insubsistência do presente auto de infração, com o seu consequente cancelamento, em razão da precariedade do trabalho de fiscalização;

Na hipótese de não vir a ser declarado insubsistente o auto de infração, requer o seu cancelamento, por todas ou por qualquer das razões expostas acima;

Subsidiariamente, pleiteia ao menos que seja afastada a penalidade de cessão de nome para realização de operações de comércio exterior, devendo ser, quando muito, aplicada apenas a penalidade relativa à prestação de informações inexatas nos documentos que ampararam as importações, na forma do art. 711, III do Regulamento Aduaneiro;

Caso esse também não seja o entendimento, pleiteia que lhe seja afastada a penalidade de cessão de nome para realização de operações de comércio exterior de terceiros, diante da cumulação com a penalidade exigida no processo administrativo nº 10314.720001/2021-27, por representar bis in idem;

Por fim, protesta pela juntada posterior de quaisquer documentos que possam comprovar tudo o quanto foi alegado, em especial laudos técnicos, e pela oportuna sustentação oral de suas razões de defesa.

Devidamente cientificado, o responsável solidário, CLÁUDIO RICARDO, apresentou impugnação, às fls. 4.956/5.028, acompanhada dos documentos, às fls. 5.029/5.089, na qual, além dos argumentos já trazidos pela JA SOLAR, alega que:

Deve ser reconhecida a nulidade da autuação: o trabalho da fiscalização é precário, no que concerne ao cumprimento do comando do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e do art. 3º da IN RFB nº 1.862, de 27 de dezembro de 2018; inaplicáveis as disposições do CTN, pois a infração imputada pela fiscalização é típica e exclusivamente sanção pelo descumprimento de norma de controle

aduanheiro, sem qualquer relação com arrecadação tributária, o que configura erro de direito, cita jurisprudência; a fiscalização, ao trazer diversos dispositivos, deixa de caracterizar devidamente a regra de responsabilização, cerceando indevidamente o direito de defesa;

Os “indícios” para a suposta caracterização de responsabilidade são irrelevantes para a configuração de eventual participação ou responsabilidade pelos dispositivos invocados;

No sistema jurídico pátrio, apenas por exceção, a responsabilidade perante o Poder Público ultrapassa a pessoa jurídica e atinge o administrador, sendo que o simples exercício da função de gerência, ainda que de maneira exclusiva e isolada desde a constituição da empresa, é irrelevante para esse fim;

As atividades intermediárias e de back office eram desempenhadas por assessores, mesmo não integrando os quadros da JA SOLAR na condição de funcionários;

A prerrogativa de representar os sócios estrangeiros no Brasil, quando muito, gera determinadas obrigações do representante perante o Poder Público com relação a certos atos dos sócios, não ultrapassando a figura destes;

Somente o infrator é que pode figurar no polo passivo da autuação; no caso da multa por cessão de nome aplicada ao impugnante, trata-se de imposição impossível;

Não há no TVF qualquer disposição explicitando a suposta ação ou omissão, especificamente do impugnante e não da pessoa jurídica que poderia gerar a infração aplicada;

Na remota hipótese do auto de infração não ser anulado pelos fundamentos já expostos, deve ser afastada a responsabilidade solidária imputada pela ausência de caracterização da hipótese descrita no art. 124, I do CTN;

A mesma carência na caracterização da responsabilidade é verificada quando examinada a acusação sob a perspectiva do art. 135, III, do CTN;

A atuação da JA SOLAR é de importação direta e distribuição no mercado local de painéis solares/fotovoltaicos para atendimento a clientes que a buscam para o fornecimento dos produtos em questão; para os clientes, não há qualquer especificidade de demanda de que referidos produtos sejam importados pela impugnante de determinado exportador;

Requer o conhecimento total e provimento da referida defesa para que seja determinada a improcedência de sua qualificação como responsável solidário, por quaisquer dos fundamentos acima expostos;

Subsidiariamente, apresenta os mesmos requerimentos da JA SOLAR, afastamento da penalidade de cessão de nome, devendo ser, quando muito, aplicada a penalidade prevista no art. 711, III do Regulamento Aduaneiro; alternativamente, o afastamento da penalidade de cessão de nome, dada a

cumulação com a penalidade exigida no processo administrativo nº 10314.720001/2021-27;

Por fim, protesta pela juntada posterior de quaisquer documentos que possam comprovar tudo o quanto foi alegado, em especial laudos técnicos, e pela oportuna sustentação oral de suas razões de defesa.

A empresa JA SOLAR foi intimada da decisão de primeira instância em 23/08/2023 (e-fl. 5347) e apresentou o Recurso Voluntário em 21/09/2023 (e-fl. 5349) pelo qual pede, de forma principal, a decretação de nulidade do acórdão recorrido, em razão da alteração indevida do critério jurídico adotado pela fiscalização, com violação ao art. 146 do CTN. Não sendo esse o entendimento, pugna pela reforma do acórdão e pelo reconhecimento da nulidade do auto de infração, em virtude dos vícios materiais que o maculam. Alternativamente, requer o provimento do recurso com base nos fundamentos de mérito expostos, com o consequente cancelamento integral do lançamento. De forma subsidiária, postula ao menos o reconhecimento do excesso na constituição do crédito tributário, com o cancelamento ou a redução do valor exigido. Protesta, ainda, pela juntada posterior de documentos e pela realização de sustentação oral.

O sr. CLÁUDIO RICARDO DE SOUZA LOUREIRO, na qualidade de responsável solidário, foi intimado da decisão de primeira instância em 23/08/2023 (e-fl. 5346) e apresentou o Recurso Voluntário em 21/09/2023 (e-fl. 5554) pelo qual pediu para que seja determinada a improcedência de sua qualificação como responsável solidário, por quaisquer dos fundamentos acima expostos. Por fim, o Recorrente protesta pela juntada posterior de quaisquer documentos que possam comprovar tudo o quanto foi alegado na presente Recorrente, em especial laudos técnicos relacionados às discussões quanto à suficiência econômico-financeira para fazer jus às operações de importação das mercadorias em debate, e pela oportuna sustentação oral de suas razões de defesa.

Apresento os argumentos preliminares e de mérito dos Recorrentes.

#### **DO RECORRENTE: JA SOLAR**

#### **DAS PRELIMINARES**

#### **Nulidade do acórdão recorrido por alteração indevida do critério jurídico — violação do art. 146 do CTN e do art. 59, II, do Decreto n. 70.235/72**

A Recorrente aponta como primeira questão preliminar, a nulidade do acórdão recorrido por ter adotado fundamento jurídico diverso daquele que sustentou a lavratura do auto de infração, em violação ao art. 146 do Código Tributário Nacional e ao art. 59, inciso II, do Decreto n. 70.235/72.

Esclarece que a premissa central da autuação fiscal era a suposta ausência de capacidade econômica e operacional da Recorrente para realizar as importações fiscalizadas. O TVF teria construído sua tese de ocultação fraudulenta a partir do argumento de que a JA SOLAR existiria apenas no papel, empresa sem estrutura, sem funcionários e com capital social

incompatível com o volume importado, o que, na visão da fiscalização, revelaria que a real responsável pelas importações seria a empresa SICES BRASIL.

Afirma que, exatamente por ser essa a premissa da acusação, a Impugnação foi integralmente construída para contraditá-la, tendo a Recorrente juntado amplo conjunto de documentos e requerido a produção de laudo técnico para demonstrar a efetiva substância econômica e operacional da empresa. Contudo, ao apreciar a impugnação, a DRJ teria simplesmente declarado que tais elementos eram irrelevantes para o exame da infração, por entender que a existência ou não de capacidade operacional não seria pressuposto para a caracterização da cessão de nome.

Sustenta que, ao afastar a premissa da autuação por considerá-la juridicamente irrelevante e, ao mesmo tempo, manter o crédito com fundamento em uma nova teoria, a suposta simulação do negócio jurídico de compra e venda com o exportador, nos termos do art. 167 do Código Civil, a DRJ alterou os critérios jurídicos do lançamento. Tal proceder, segundo a Recorrente, é expressamente vedado pelo art. 146 do CTN, que proíbe a modificação retroativa dos critérios jurídicos adotados pela autoridade no exercício do lançamento, bem como pelo art. 59, II, do Decreto n. 70.235/72, que prevê a nulidade dos atos que importem em preterição do direito de defesa.

Argumenta que a mudança de fundamento, além de juridicamente indevida, viola o duplo grau de jurisdição administrativa, pois a Recorrente somente terá a oportunidade de se defender dessa nova tese perante o CARF, sem tê-lo podido fazer adequadamente na primeira instância. Apoia-se em precedentes do Superior Tribunal de Justiça que vedam a revisão de lançamento por erro de direito, entre eles o julgamento do REsp 412.904, em que a Corte assentou que a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão do lançamento.

**Nulidade do auto de infração por precariedade do trabalho fiscal. Violação do art. 10 do Decreto n. 70.235/72 e do art. 142 do CTN.**

Em sede preliminar a Recorrente alega ainda que o auto de infração é nulo por ter sido lavrado com base em trabalho fiscal precário, em desconformidade com as exigências dos art. 10 do Decreto n. 70.235/72 e 142 do CTN, que impõem à autoridade autuante o dever de descrever suficientemente os fatos constitutivos do ilícito e de demonstrar, de forma sólida e documentalmente hábil, a ocorrência da infração.

Sustenta que a fiscalização não comprovou, em nenhum momento, a existência dos elementos essenciais ao tipo infracional que imputa à Recorrente. Ao invés de trazer provas concretas de fraude ou simulação, o TVF teria se limitado a listar um conjunto de alegados indícios relativos à forma de estruturação das operações da JA SOLAR, sem demonstrar, de maneira objetiva e direta, a ocorrência de qualquer conduta dolosa tendente a ocultar a SICES BRASIL como real adquirente das mercadorias.

Afirma que a fiscalização sobre a empresa SICES BRASIL, indicada como real adquirente das mercadorias e, portanto, supostamente a principal interessada no esquema de ocultação, foi manifestamente insuficiente. Embora a SICES BRASIL tenha sido intimada a apresentar documentos e prestar informações, a profundidade da investigação sobre suas operações teria sido muito inferior à conduzida sobre a Recorrente, o que revela, na visão da defesa, desequilíbrio probatório que compromete a integridade da acusação.

Aponta, ainda, que diversos documentos apresentados pela Recorrente no curso da fiscalização não foram anexados aos autos do processo. A omissão desses elementos teria privado a Recorrente de provas essenciais ao seu direito de defesa e teria conferido à acusação uma aparência de unilateralidade.

Cita jurisprudência do CARF no sentido de que é ônus da autoridade fiscal apresentar as provas dos fatos constitutivos do direito da Fazenda, não bastando meras presunções ou avaliações subjetivas sobre a forma de estruturação dos negócios do contribuinte. Menciona, entre outros, os Acórdãos n. 3301-007.109 e n. 3402-005.378, ambos do CARF, que cancelaram lançamentos por insuficiência probatória em casos de acusação de interposição fraudulenta e cessão de nome.

## **DO MERITO**

### **Da identificação da Recorrente e de sua atuação no mercado.**

Antes de adentrar nos argumentos de mérito, a Recorrente contextualiza sua atividade. Afirma ser a vertente brasileira do Grupo JA SOLAR, fundado na China em 2005, que figura entre os maiores fabricantes e exportadores mundiais de módulos fotovoltaicos, com presença em mais de cem países. Segundo consultorias especializadas, o Grupo JA SOLAR teria ocupado, em 2021, a posição de segundo maior exportador mundial de módulos fotovoltaicos.

No Brasil, a Recorrente foi constituída em novembro de 2015 como subsidiária integral de empresas do Grupo JA SOLAR, tendo inicialmente se dedicado à prospecção de clientes e ao registro dos produtos no INMETRO. A partir de 2017, passou a realizar importações diretas de painéis fotovoltaicos junto a fornecedores pertencentes ao seu próprio grupo econômico, atuando como distribuidora dos produtos JA SOLAR no mercado nacional. Em 2018, período objeto da autuação, a Recorrente detinha aproximadamente 5,5% (cinco e meio por cento) do market share de módulos fotovoltaicos no Brasil, sendo a terceira maior empresa no setor.

A Recorrente destaca que possui escritório próprio, com contrato de locação devidamente registrado, funcionários, ao menos um gerente comercial no período, e serviços terceirizados de assessoria jurídica e contábil (empresa KSI) e de despacho aduaneiro (empresa AKHAVA), cujos contratos foram apresentados à fiscalização e constam dos autos.

**Das modalidades de importação e da caracterização das operações como importação direta.**

A Recorrente desenvolve a distinção entre as modalidades de importação reconhecidas pelo ordenamento jurídico brasileiro, importação direta, importação por conta e ordem de terceiro e importação por encomenda, e sustenta que todas as operações fiscalizadas foram realizadas exclusivamente na modalidade direta.

Explica que, na importação direta, o importador atua com plena autonomia, negociando diretamente com o exportador, firmando contratos em nome próprio, responsabilizando-se integralmente pelos tributos e custos da operação e assumindo todos os riscos comerciais inerentes à aquisição e à posterior revenda das mercadorias no mercado interno. Não há, nessa modalidade, qualquer terceiro interveniente com poderes de ingerência sobre os atos de importação.

Por outro lado, nas modalidades de importação indireta, por conta e ordem e por encomenda, a característica essencial é justamente a existência de ingerência efetiva de terceiro (o adquirente ou encomendante) nos atos de importação. Essa ingerência pode manifestar-se na negociação com o fornecedor estrangeiro, na especificação dos produtos, na definição das condições contratuais ou no controle sobre o despacho aduaneiro. A legislação de regência, especificamente a IN RFB n. 1.861/2018, exige ainda que, nas importações por conta e ordem e por encomenda, haja contrato previamente firmado entre o importador e o adquirente ou encomendante, com indicação desse terceiro na própria Declaração de Importação.

A Recorrente afirma que nenhum desses requisitos está presente nas operações fiscalizadas. A SICES BRASIL não interferiu, em nenhum momento, nas negociações com os fornecedores do Grupo JA SOLAR no exterior, não escolheu os produtos, não participou dos atos de despacho aduaneiro e não foi indicada nas DI como adquirente ou encomendante. Todos os contratos de fornecimento foram firmados diretamente entre a JA SOLAR e as empresas exportadoras do Grupo JA SOLAR, sem qualquer participação da SICES BRASIL nessa esfera.

Sustenta que a existência de conhecimento prévio do destino das mercadorias no mercado interno, circunstância admitida pela própria Recorrente como inerente ao modelo de negócios do setor fotovoltaico, dado o alto valor unitário dos produtos e a necessidade de planejamento comercial, não é suficiente para descaracterizar a importação direta como por conta e ordem ou por encomenda. Cita a Solução de Consulta Cosit n. 256/2019, em que a própria Receita Federal reconheceu que o mero conhecimento quanto ao destinatário final não caracteriza importação por encomenda, sendo necessária a prévia e específica contratação entre o importador e o encomendante. Menciona também a Solução de Consulta SRRF/7a RF/DISIT n. 119/2007, em que a RFB entendeu que a importação realizada para revenda a distribuidor exclusivo no Brasil não descaracteriza a modalidade direta.

Colaciona precedente do CARF, Acórdão n. 3301-003.630, em que aquela corte assentou que a ausência de estrutura para armazenamento das mercadorias e o repasse direto e imediato dos bens ao adquirente após o desembaraço são aspectos impróprios para caracterizar, por si sós, a incapacidade do importador na realização de operação por conta própria, inclusive em

mercados com alta especificidade, como ocorre no presente caso com os painéis fotovoltaicos. Menciona também o Acórdão n. 3302-006.907, em que o CARF reconheceu, em caso relativo à importação de navios, que determinados mercados pressupõem identificação prévia de compradores como prática usual do setor, sem que isso implique ocultação do real adquirente.

**Da capacidade econômico-financeira e operacional da Recorrente.**

A Recorrente impugna a premissa da fiscalização de que não detinha capacidade econômica e operacional para realizar as importações fiscalizadas. Qualifica tal premissa como incorreta e desprovida de amparo legal e fático.

Quanto à alegada incompatibilidade entre o capital social e o volume de importações, sustenta que a legislação brasileira não estabelece qualquer requisito de que o importador tenha capital social proporcional ao volume das operações que realiza. A capacidade financeira de uma empresa deve ser aferida pelo seu fluxo de caixa, e não pelo seu capital social registrado. Afirma que a fiscalização teria confundido esses conceitos, criando exigência inexistente no ordenamento jurídico.

Em comprovação de sua capacidade financeira, a Recorrente apresenta extratos bancários que demonstram fluxo de caixa suficiente para custear todas as importações realizadas no período, bem como declarações de faturamento que evidenciam receitas de R\$ 1.812.300,42 em 2017, R\$ 52.980.972,61 em 2018 e R\$ 20.385.097,84 em 2019, valores compatíveis com os volumes importados em cada exercício.

Apresenta, ainda, o Laudo Técnico elaborado pela empresa de auditoria da Ernst & Young, datado de fevereiro de 2022 e juntado como Documento n. 01, cujo objetivo foi examinar o fluxo financeiro e operacional das relações comerciais entre JA SOLAR e SICES BRASIL. O Laudo demonstrou, a partir do cruzamento dos próprios documentos constantes dos autos, que os custos e riscos inerentes às importações foram suportados pela JA SOLAR e não pela SICES BRASIL, e que as antecipações de pagamento realizadas pela SICES BRASIL eram parciais e modestas em relação ao valor total das operações. Segundo o Laudo, na operação exemplificada, lastreada na DI n. 18/0284946-9, a JA SOLAR custeou integralmente o desembaraço aduaneiro sem receber qualquer adiantamento prévio da SICES BRASIL, sendo o total despendido de R\$ 2.204.606,24 entre valor aduaneiro e tributos federais.

Rebate, de forma específica, a alegação de que os adiantamentos recebidos da SICES BRASIL antes do registro das DI demonstrariam que os recursos das importações teriam origem no cliente e não na Recorrente. Sustenta que os adiantamentos eram, em regra, de 5% a 8% do valor total da operação, montantes que, no entendimento do Laudo da Ernst & Young, eram inferiores aos próprios tributos incidentes na importação na maioria dos casos, constituindo prática usual de mercado na qual o pagamento de sinal serve como garantia do negócio. Invoca os parágrafos 3º e 4º do art. 3º da IN RFB n. 1.861/2018, que expressamente reconhecem não desqualificar como recursos próprios do importador o recebimento de pagamentos integrais ou parciais antes da importação.

Ressalta ainda que os prazos de pagamento de 180 (cento e oitenta) dias ao fornecedor no exterior decorriam de condições contratuais intragrupo, sendo prática usual entre empresas de um mesmo conglomerado econômico. O fato de a JA SOLAR receber os valores da SICES BRASIL antes de pagar a exportadora do próprio grupo não evidencia ausência de recursos próprios, mas sim uma gestão financeira eficiente característica de empresas pertencentes a grupos econômicos verticalmente integrados.

**Da ausência de fraude ou simulação como elementos constitutivos do tipo infracional.**

A Recorrente sustenta que a cessão de nome tipificada no art. 33 da Lei n. 11.488/2007 pressupõe, como antecedente lógico e jurídico indispensável, a configuração da ocultação do sujeito passivo mediante fraude ou simulação, nos termos do art. 23, inciso V, do Decreto-Lei n. 1.455/76. Sem a comprovação desses elementos subjetivos, não há suporte fático para a imputação da multa.

Conceitua fraude, com apoio no art. 72 da Lei n. 4.502/64, como toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal ou a excluir ou modificar suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou evitar seu pagamento. Conceitua simulação, com base no art. 167 do Código Civil e na doutrina de Marco Aurélio Greco, como a divergência intencional entre a vontade real e a declarada, com o propósito de obter vantagem que não corresponderia à causa típica do negócio praticado.

Com base nesses conceitos, afirma que, no presente caso, não há qualquer prova de fraude ou simulação. Não houve recolhimento a menor de tributos, os painéis fotovoltaicos têm alíquota zero de IPI e, portanto, não há dano ao Erário a ser reparado. Cita jurisprudência do CARF que condiciona a aplicação da pena de perdimento e da multa substitutiva à comprovação do efetivo prejuízo ao Erário, mencionando os Acórdãos n. 3402-002.853 e n. 3402-002.852.

Destaca que o TVF elencou, de forma genérica, seis motivações que usualmente estariam por trás de esquemas de interposição fraudulenta evitar a equiparação a industrial e a incidência do IPI, burlar limites de habilitação no SISCOMEX, praticar subfaturamento, entre outras, sem, contudo, afirmar qual delas teria se verificado concretamente nas operações da Recorrente. Aponta que essa omissão é fatal para a validade da acusação, pois a demonstração do dolo específico e do propósito de obter vantagem indevida é elemento constitutivo do tipo da interposição fraudulenta.

Quanto a cada uma das motivações genéricas listadas pela fiscalização, a Recorrente as refuta individualmente: (i) não há vantagem tributária pelo afastamento do IPI, pois os painéis fotovoltaicos têm alíquota zero; (ii) a SICES BRASIL detém habilitação no SISCOMEX/RADAR na modalidade ilimitada desde março de 2017, não havendo razão para que ela precisasse de interposta pessoa para burlar esse controle; (iii) a SICES BRASIL é, conforme o próprio TVF reconhece, um dos maiores importadores de equipamentos de energia solar no Brasil;

(iv) não há alegação de subfaturamento, até porque a Recorrente e o exportador pertencem ao mesmo grupo econômico, o que tornaria a prática de subfaturamento intragrupo de propósito obscuro; e (v) não há alteração no perfil de risco das operações que justifique a suposta ocultação.

Conclui que, inexistindo fraude ou simulação e inexistindo dano ao Erário, não se preenchem os pressupostos legais para a caracterização da infração imputada, não havendo subsunção dos fatos ao tipo do art. 33 da Lei n. 11.488/2007.

**Da relação intragrupo com o exportador e sua incompatibilidade com a tese acusatória.**

A Recorrente sublinha um argumento que considera decisivo e que não foi adequadamente enfrentado nem pela fiscalização nem pelo acórdão recorrido: a Recorrente e os exportadores das mercadorias fiscalizadas são empresas do mesmo grupo econômico - JA SOLAR GROUP (JAG).

Sustenta que a tese de que a Recorrente teria atuado como mandatária da SICES BRASIL para importar produtos de sua própria matriz é estruturalmente contraditória e incompatível com a realidade dos fatos. Não há qualquer registro, em nenhum documento dos autos, de que a SICES BRASIL tenha negociado com a JA SOLAR China ou com qualquer outra exportadora do JA SOLAR GROUP. Ao contrário, todos os contratos de fornecimento foram firmados diretamente entre a Recorrente e as exportadoras do grupo, e os pagamentos foram igualmente realizados pela Recorrente por meio de contratos de câmbio, sem qualquer remessa direta da SICES BRASIL ao exterior.

Defende que a relação intragrupo não apenas justifica a ausência de estoque, uma vez que as mercadorias eram adquiridas sob medida, com prazos de entrega previamente pactuados com a própria matriz, como também explica os prazos de pagamento de 180 dias ao exportador, a cotação dos contratos em dólar e a captação antecipada de clientes antes de cada importação: tratam-se todas de práticas normais e esperadas de uma subsidiária integral que atua como distribuidora exclusiva dos produtos de seu grupo econômico no Brasil.

**Da inaplicabilidade da tese de simulação adotada pelo acórdão recorrido.**

A Recorrente critica especificamente o fundamento adotado pelo acórdão recorrido para manter a autuação: a alegada simulação do negócio jurídico de compra e venda com o exportador, com base no art. 167 do Código Civil.

Sustenta que, ao afirmar que o negócio jurídico de compra e venda entre a JA SOLAR e o exportador estaria eivado de simulação por conferir direito à JA SOLAR quando deveria conferi-lo à SICES BRASIL, o acórdão incorre em erro de fato e de direito. Do ponto de vista fático, a compra e venda entre a JA SOLAR e seu fornecedor intragrupo é um negócio jurídico genuíno, com pagamento real efetuado pela Recorrente mediante contratos de câmbio, cumprimento das obrigações tributárias e transferência efetiva de propriedade dos bens. Do ponto de vista jurídico, o art. 167 do Código Civil exige, para a caracterização da simulação, que o negócio confira ou

transmita direitos a pessoa diversa daquela a que realmente se conferem, o que pressupõe a demonstração de que havia um outro negócio real subjacente, no caso, uma hipotética compra e venda entre a JA SOLAR China e a SICES BRASIL, o qual não existe e não foi demonstrado nos autos.

Reitera que a DRJ, ao adotar esse novo fundamento, abandonou a premissa da autuação e substituiu-a por teoria que a Recorrente não teve oportunidade de refutar adequadamente em primeira instância, reforçando a tese de nulidade por alteração do critério jurídico do lançamento.

**Do pedido subsidiário de aplicação da multa de 1% (um por cento) por informação inexata.**

Subsidiariamente, para a hipótese de se entender que houve algum equívoco no preenchimento das Declarações de Importação, sem que se configure, contudo, o dolo necessário para a cessão fraudulenta de nome, a Recorrente requer seja aplicada, quando muito, a penalidade de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro das mercadorias, prevista no art. 711, inciso III, do Regulamento Aduaneiro (Decreto n. 6.759/2009), relativa à omissão ou prestação inexata de informação de natureza administrativo-tributária nas declarações de importação.

Sustenta que a infração do art. 33 da Lei n. 11.488/2007 pressupõe atuação deliberada com o propósito de iludir o controle aduaneiro, mediante cessão dolosa do nome. A mera indicação da modalidade de importação direta em vez de indicar o adquirente como por conta e ordem, caso se entendesse equivocada a declaração, configuraria, no máximo, a omissão ou inexatidão de informação aduaneira, tipificada no art. 711 do Regulamento Aduaneiro. Cita o Acórdão CARF n. 3301-003.630, em que aquela Câmara assentou que, verificando-se que informações administrativo-tributárias foram prestadas de forma inexata, mas sem que reste configurado o dolo pela ocultação do sujeito passivo mediante fraude ou simulação, deve ser aplicada a multa do art. 711 do Regulamento Aduaneiro.

**Da impossibilidade de cumulação de multas: bis in idem.**

A Recorrente alega que, tendo sido penalizada duplamente pelo mesmo fato com a multa de 10% pelo presente auto de infração e com a multa de 100% pelo PA n. 10314.720001/2021-27, a título de pena de perdimento substitutiva, configura-se bis in idem, expressamente vedado pelos arts. 99 e 100 do Decreto-Lei n. 37/66.

Sustenta que o núcleo infracional das duas penalidades é o mesmo: a ocultação do real interveniente nas operações de comércio exterior. A multa do art. 33 da Lei n. 11.488/2007 pune a cessão de nome pelo importador ostensivo, e a pena de perdimento do art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/76 pune a ocultação do sujeito passivo, real vendedor, comprador ou responsável pela operação. Em ambos os casos, o importador ostensivo, no caso, a JA SOLAR, seria o sujeito punido pela mesma conduta de ocultar terceiro (a SICES BRASIL) nas operações de importação.

Afirma que a cumulação das duas penalidades sobre a mesma empresa pela mesma conduta levaria à paradoxal situação em que o importador ostensivo, que teria atuado como mero veículo do ilícito, seria punido de forma muito mais severa do que o beneficiário direto do esquema (a suposta adquirente real). Reconhece a existência da Súmula CARF n. 155, que afasta a aplicação da retroatividade benigna entre as duas penalidades, mas sustenta que tal Súmula não impede o reconhecimento do bis in idem quando as duas penalidades recaem sobre o mesmo sujeito pelo mesmo fato.

#### **Da impossibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa.**

Por fim, a Recorrente contesta a incidência de juros de mora sobre a multa aplicada, para a hipótese de ser mantida a autuação. Sustenta que a infração imputada é de natureza exclusivamente aduaneira, sem relação com obrigação tributária stricto sensu, e que, portanto, a legislação tributária que prevê a incidência de juros moratórios, em especial o art. 61 da Lei n. 9.430/96, não seria aplicável ao caso.

Argumenta que a multa prevista no art. 33 da Lei n. 11.488/2007 constitui sanção pelo descumprimento de norma de controle aduaneiro, sem qualquer relação com tributo não pago, e que a imposição de juros de mora sobre tal penalidade, além de carecer de base legal específica, desvirtua a própria natureza e finalidade da norma secundária, que não pode ser acrescida de encargos que se voltam contra si mesma.

Por fim, a Recorrente formula seus pedidos em ordem de preferência. Pede, de forma principal, a decretação de nulidade do acórdão recorrido, em razão da alteração indevida do critério jurídico adotado pela fiscalização, com violação ao art. 146 do CTN. Não sendo esse o entendimento, pugna pela reforma do acórdão e pelo reconhecimento da nulidade do auto de infração, em virtude dos vícios materiais que o maculam. Alternativamente, requer o provimento do recurso com base nos fundamentos de mérito expostos, com o consequente cancelamento integral do lançamento. De forma subsidiária, postula ao menos o reconhecimento do excesso na constituição do crédito tributário, com o cancelamento ou a redução do valor exigido. Protesta, ainda, pela juntada posterior de documentos e pela realização de sustentação oral.

#### **DO RECORRENTE: CLÁUDIO RICARDO DE SOUZA LOUREIRO**

##### **DAS PRELIMINARES**

O recorrente suscita duas preliminares de nulidade do acórdão da DRJ.

A primeira é a nulidade por ausência de fundamentação e cerceamento do direito de defesa. O recorrente afirma que o acórdão da DRJ, embora tenha reconhecido a inaplicabilidade dos arts. 124 e 135 do CTN ao caso, manteve a responsabilidade solidária com fundamento no art. 95, I, do Decreto-Lei n. 37/66 sem enfrentar os argumentos específicos apresentados na impugnação sobre a não configuração dos requisitos desse dispositivo. O acórdão teria se limitado a reproduzir o conteúdo do TVF sem dialogar com a defesa, o que configuraria ausência de motivação nos termos dos arts. 31 e 59, II, do Decreto n. 70.235/72 e dos arts. 2º e 50

da Lei n. 9.784/99. O recorrente apoia essa tese em precedentes do próprio CARF que reconhecem a nulidade de decisões que deixam de apreciar os argumentos de defesa apresentados pelo contribuinte, entre eles os Acórdãos n. 1401-003.081, n. 3201-003.211 e n. 2402-002.718.

A segunda é a nulidade do auto de infração por erro de direito decorrente da imputação de dispositivos conflitantes para fundamentar a responsabilidade solidária. O recorrente sustenta que a fiscalização invocou simultaneamente os arts. 124, I e 135, III do CTN e o art. 95, I, do Decreto-Lei n. 37/66, dispositivos que estabelecem regimes de responsabilidade distintos e incompatíveis entre si, sendo um de responsabilidade solidária, outro de responsabilidade pessoal e outro de concurso de conduta. A imputação de fundamentos conflitantes configuraria vício insanável que impediria o exercício adequado do direito de defesa, na medida em que o autuado precisaria contestar múltiplos regimes jurídicos incompatíveis. Apoia essa tese nos Acórdãos CARF n. 3402-005.287 e n. 3402-003.883, que cancelaram autuações por esse mesmo fundamento.

### DO MÉRITO

Os argumentos de mérito do recurso voluntário de CLÁUDIO RICARDO DE SOUZA LOUREIRO se organizam em dois grupos. O primeiro diz respeito exclusivamente à sua responsabilidade solidária. O segundo coincide integralmente com os argumentos de mérito já apresentados pela JA SOLAR em seu recurso voluntário e já analisados neste voto.

Quanto aos argumentos exclusivos de CLÁUDIO RICARDO DE SOUZA LOUREIRO sobre sua responsabilidade solidária, o recorrente sustenta que nenhum dos dispositivos invocados pela fiscalização autoriza sua inclusão no polo passivo.

Em relação ao art. 95, I, do Decreto-Lei n. 37/66, o recorrente afirma que o dispositivo exige a comprovação específica de que o agente concorreu para a prática da infração ou dela se beneficiou. O TVF não teria identificado qualquer ato ou omissão do recorrente que pudesse caracterizar esse concurso de conduta. Os elementos apontados pela fiscalização, quais sejam, ser o único administrador da empresa, ser o único a atuar em nome dela durante o período fiscalizado e ser o representante legal dos dois sócios estrangeiros, seriam insuficientes para configurar a hipótese do art. 95, I, porque o exercício da função de administrador, ainda que de forma exclusiva e isolada, não implica automaticamente participação ou ciência de eventual infração praticada pela pessoa jurídica. O recorrente apoia essa tese no Acórdão CARF n. 3401-005.045, que exige a comprovação individualizada da conduta do administrador para fins de responsabilização solidária.

O recorrente afirma ainda que as atividades operacionais da JA SOLAR eram desempenhadas por terceiros contratados que não integravam o quadro de empregados da empresa, especificamente a assessoria jurídica e contábil KSI e o despachante aduaneiro AKHAVA, cujos contratos foram juntados aos autos às fls. 481 a 505. Apresenta também a procuração outorgada aos despachantes aduaneiros da AKHAVA, constante às fls. 485 a 488, como prova de

que outros sujeitos além do recorrente tinham poderes para praticar atos em nome da JA SOLAR perante os órgãos aduaneiros. Esses documentos teriam sido ignorados pelo acórdão da DRJ, que afirmou incorretamente que o recorrente não havia produzido provas em sentido contrário à premissa fiscal.

Em relação ao art. 124, I, do CTN, embora o acórdão da DRJ tenha afastado esse fundamento, o recorrente reforça suas razões para o caso de reexame. Sustenta que o interesse comum exigido pelo dispositivo deve ser de natureza jurídica, e não meramente econômica, sendo necessário que o pretendo responsável solidário participe conjuntamente da situação que constitui o fato gerador. Um administrador de pessoa jurídica não teria interesse jurídico comum com a sociedade na modalidade de importação que ela adota, porque essa escolha não integra sua esfera jurídica pessoal nem o coloca no mesmo polo da relação jurídica que originou a infração.

Em relação ao art. 135, III, do CTN, igualmente afastado pelo acórdão da DRJ, o recorrente reitera que a responsabilidade pessoal do administrador prevista nesse dispositivo pressupõe a comprovação de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto. O simples exercício da administração, ainda que exclusivo, não configura por si só excesso de poderes. O objeto social da JA SOLAR, transcrito no recurso, previa expressamente a importação e exportação de equipamentos para geração de energia solar, de modo que qualquer ato de importação praticado pelo recorrente estaria em conformidade com o objeto social, não podendo ser caracterizado como infração ao contrato social.

#### **Dos argumentos coincidentes com o recurso voluntário da JA SOLAR**

Os demais argumentos de mérito de CLÁUDIO RICARDO DE SOUZA LOUREIRO coincidem integralmente com os já suscitados pela JA SOLAR em seu recurso voluntário. O recorrente reproduz, em síntese, os seguintes pontos, para os quais remete à análise já realizada: a caracterização das operações como importação direta e não como conta e ordem; a capacidade econômico-financeira e operacional da JA SOLAR comprovada pelo Laudo da Ernst & Young; a ausência de fraude ou simulação e a inexistência de motivo econômico para a suposta ocultação, incluindo o IPI zero e a habilitação da SICES BRASIL no RADAR; a inaplicabilidade da tese de simulação do negócio jurídico com o exportador; o pedido subsidiário de aplicação da multa de 1% por informação inexata; a impossibilidade de cumulação da multa de 10% com a multa de 100% do processo correlato; e a inaplicabilidade de juros de mora sobre a multa.

#### **DO PEDIDO:**

Requer o conhecimento total e provimento da referida defesa para que seja determinada a improcedência de sua qualificação como responsável solidário, por quaisquer dos fundamentos acima expostos. Por fim, o Recorrente protesta pela juntada posterior de quaisquer documentos que possam comprovar tudo o quanto foi alegado na presente Recorrente, em especial laudos técnicos relacionados às discussões quanto à suficiência econômico-financeira

para fazer jus às operações de importação das mercadorias em debate, e pela oportuna sustentação oral de suas razões de defesa.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro José de Assis Ferraz Neto, Relator.

### 1. Pressupostos legais de admissibilidade:

Os Recursos Voluntários dos recorrentes JA SOLAR e CLÁUDIO RICARDO DE SOUZA LOUREIRO são tempestivos e preenchem os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

### 2. Objeto do presente litígio:

O presente processo versa sobre o auto de infração, às fls. 2/8, lavrado para a exigência da multa, no valor de R\$ 4.104.133,93, em razão da cessão de nome, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, nos termos do art. 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal e Descrição dos Fatos (TVF), às fls. 4.833/4.926, a fiscalização apurou que a empresa JA SOLAR BRASIL LTDA, CNPJ 23.694.921/0001-05, cedeu o seu nome para registro de importações de mercadorias destinadas à SICES BRASIL LTDA, CNPJ 17.774.501/0001-28, entre os anos de 2017 e 2019, com o objetivo de promover a ocultação do real adquirente das mercadorias importadas mediante fraude e simulação. Foi arrolado como responsável solidário, com fundamento no art. 95, inciso I do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e nos art. 124, inciso I, e 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN), seu administrador, CLÁUDIO RICARDO DE SOUZA LOUREIRO, CPF 087.328.168-39.

## DO RECURSO DA JA SOLAR

### I - DAS PRELIMINARES

#### 1. Alegada nulidade por precariedade do trabalho fiscal (art. 10 do Decreto n. 70.235/72 e art. 142 do CTN)

A recorrente sustenta que o auto de infração seria nulo por ter sido lavrado com base em trabalho fiscal precário. Afirma que a fiscalização não teria comprovado os elementos do tipo infracional e que se teria limitado a reunir indícios sobre a forma de estruturação das operações. Diz, ainda, que a apuração em relação à SICES BRASIL teria sido insuficiente e que alguns documentos apresentados na fiscalização não teriam sido juntados aos autos.

A preliminar não prospera.

O TVF descreve os fatos imputados, indica as operações fiscalizadas, menciona os documentos examinados e apresenta a base fática da autuação. Também explicita o enquadramento legal adotado pela fiscalização. Há, portanto, descrição suficiente para o exercício da ampla defesa e para a compreensão da acusação.

As alegações da recorrente dizem respeito sobretudo à consistência da prova produzida e à correção da conclusão fiscal. Esse exame pertence ao mérito. Não se trata, aqui, de ausência de motivação ou de vício formal do lançamento. Trata-se de discutir se os elementos reunidos pela fiscalização são ou não suficientes para sustentar a autuação.

Também não procede a afirmação de que a apuração em relação à SICES BRASIL tenha sido inexistente ou meramente superficial. Os autos indicam que houve diligências e intimações dirigidas àquela empresa, com juntada de documentos e respostas aproveitadas pela própria fiscalização. Quanto à suposta omissão de documentos, a recorrente não individualiza de forma precisa quais teriam sido excluídos dos autos, o que impede reconhecer, nesta fase, o vício alegado.

Em suma, os art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e 142 do CTN exigem a adequada descrição dos fatos, a indicação da infração e a delimitação da exigência fiscal. Esses requisitos foram observados. Se a prova é suficiente ou não para a procedência da autuação, essa é questão de mérito, e não de nulidade formal.

Rejeito a preliminar.

## **2. Alegada nulidade por alteração indevida do critério jurídico (art. 146 do CTN)**

A recorrente sustenta que houve alteração indevida do critério jurídico adotado pela fiscalização. Afirma que o TVF teria se baseado, sobretudo, na suposta falta de capacidade econômico-financeira e operacional da JA SOLAR, enquanto a decisão posterior teria passado a enfatizar a simulação do negócio jurídico com o exportador e a ideia de que os direitos deveriam recair sobre a SICES BRASIL.

A preliminar não procede.

O TVF já parte da premissa de que a JA SOLAR teria cedido seu nome para ocultar a SICES BRASIL como real adquirente das mercadorias. Desde o início, a fiscalização menciona a estrutura contratual das operações, os adiantamentos, os pagamentos vinculados ao desembaraço, o repasse rápido das mercadorias e a inexistência de estoque. Esses elementos compõem o quadro fático descrito na autuação e já apontam para a tese de interposição de terceiro.

A menção à capacidade econômico-financeira da recorrente não aparece como fundamento exclusivo da autuação. Ela integra o conjunto de circunstâncias utilizadas pela fiscalização para sustentar a acusação. Assim, o desenvolvimento posterior da análise, com maior ênfase na simulação e na ocultação do real adquirente, não configura alteração do critério jurídico, mas apenas aprofundamento da mesma imputação.

Também não se verifica supressão do direito de defesa. A recorrente teve oportunidade de enfrentar, na impugnação e no recurso voluntário, tanto a tese de falta de capacidade quanto a de fraude, simulação e ocultação. A controvérsia sobre a suficiência da prova será examinada no mérito. Aqui, basta reconhecer que não houve modificação do enquadramento jurídico original em termos capazes de atrair a nulidade do art. 146 do CTN.

Rejeito a preliminar.

## II - DO MÉRITO

### 1. Da alegada insuficiência de estrutura operacional

O item 7.1.1 do TVF sustenta que a JA SOLAR não teria capacidade operacional compatível com o volume das importações realizadas. Para chegar à essa conclusão, a fiscalização invoca o número reduzido de empregados, a ausência de estoque próprio e a estrutura física limitada da recorrente.

A tese fiscal parte de um modelo de empresa importadora tradicional, com estoque físico, equipe própria numerosa e estrutura proporcional ao volume de mercadorias movimentadas. Esse modelo nem sempre corresponde à realidade de empresas que atuam na distribuição de produtos específicos, com logística ajustada à demanda e apoio de prestadores de serviços terceirizados.

Quanto ao quadro de pessoal, o TVF se limitou a consultar as GFIP para identificar vínculos formais. Esse dado, por si só, não basta, a meu ver, para avaliar a capacidade operacional de uma empresa que terceiriza parte de suas atividades. Os autos mostram que a JA SOLAR mantinha contratos com a assessoria jurídica e contábil da empresa KSI e com a empresa de despacho aduaneiro AKHAVA, responsáveis por atividades relevantes da operação.

A recorrente também juntou contratos de locação de escritório, contas de energia elétrica e telefone, além de contratos com cerca de 18 clientes no mercado nacional. Esses elementos indicam que a empresa mantinha atividade empresarial efetiva e relações comerciais regulares. Por isso, não se mostra adequado qualificar a empresa recorrente como empresa de “papel” apenas com base na ausência de empregados formais em determinado período.

A ausência de estoque físico também não conduz, por si só, à conclusão de que a empresa não tinha operação real. Há modelos empresariais em que a mercadoria é importada e imediatamente direcionada ao cliente final, sem necessidade de armazenagem intermediária. A própria recorrente afirmou que, em razão da natureza dos produtos comercializados, a manutenção de estoque próprio não era economicamente conveniente.

A estrutura física limitada da empresa também não basta, por si só, a meu ver, para afastar sua existência operacional. A recorrente demonstrou que possuía escritório próprio, contratos de locação e serviços terceirizados essenciais à sua atividade. Esses elementos revelam organização empresarial compatível com a atuação descrita nos autos.

A própria dinâmica comercial apontada pela fiscalização mostra que a JA SOLAR mantinha relações com clientes no mercado interno e que as mercadorias importadas eram destinadas a essas operações de revenda. A existência de diversos clientes, aliada à estrutura contratual e operacional apresentada, afasta a ideia de que a empresa fosse mera ficção documental.

A recorrente também informa que foi constituída em novembro de 2015 como subsidiária integral do Grupo JA SOLAR, com atuação voltada à distribuição de produtos fotovoltaicos no Brasil. Esse dado é compatível com o perfil empresarial descrito nos autos e não foi invalidado pela fiscalização.

Estudos de mercado apresentados pela recorrente indicam ainda que a JA SOLAR ocupava posição relevante no setor fotovoltaico brasileiro e mundial, com participação aproximada de 5,5% no mercado brasileiro em 2018 e posição entre as maiores empresas do segmento. Tais elementos, embora não sejam decisivos por si só, reforçam a existência de operação empresarial concreta e afastam a narrativa de empresa sem substância.

Em suma, os elementos apontados pela fiscalização podem até sugerir uma estrutura enxuta. Mas isso não basta para concluir que a JA SOLAR era empresa de “papel” ou que não possuía atividade operacional real. A insuficiência de estrutura, isoladamente, não caracteriza cessão de nome nem interposição fraudulenta.

## **2. Da origem, disponibilidade e transferência dos recursos financeiros**

O item 7.1.2 do TVF concentra os argumentos financeiros da fiscalização. A tese principal é a de que a JA SOLAR não teria recursos próprios suficientes para suportar as importações. Segundo a Fiscalização, os adiantamentos feitos pela SICES BRASIL teriam financiado, em grande parte, as operações.

Para sustentar essa conclusão, a fiscalização se apoiou em dois elementos. O primeiro foi a comparação entre a data dos pedidos, das DI e dos primeiros pagamentos. O segundo foi o exame de um extrato bancário específico, da conta mantida no Citibank, em que se verificou saldo de R\$ 1.074.801,95 em 02/04/2018. A partir daí, o TVF concluiu que a JA SOLAR não teria como arcar com os pagamentos realizados dias depois, sem o TED de R\$ 802.177,09 recebido da SICES BRASIL.

Essa premissa, porém, no meu entender, não se mostra suficiente. A capacidade financeira de uma empresa não deve ser aferida por um saldo isolado em uma data específica. O exame correto é o fluxo de caixa global da atividade. Foi justamente isso que a recorrente procurou demonstrar. Ela juntou extratos bancários, declarações de faturamento e o Laudo da ERNST & YOUNG. Também invocou a IN RFB nº 1.861/2018, que não desqualifica como recursos próprios o recebimento de pagamentos totais ou parciais antes da importação.

O Laudo da ERNST & YOUNG adotou metodologia diferente da fiscalização. Em vez de analisar saldos bancários pontuais, o laudo recompôs o fluxo financeiro de cada operação individualmente. Para isso, utilizou três conjuntos de documentos que já constavam dos autos.

Primeiro, os registros contábeis da JA SOLAR, que demonstram todas as movimentações financeiras relacionadas às importações. Segundo, as notas fiscais de venda emitidas pela JA SOLAR em favor da SICES BRASIL e de outros clientes, com as datas de emissão e os valores totais. Terceiro, os comprovantes de pagamento, incluindo TED da SICES BRASIL para a JA SOLAR, contratos de câmbio da JA SOLAR para o exterior e adiantamentos à empresa de despacho aduaneiro.

Com base nesses documentos, o laudo organizou cada DI em uma linha do tempo, identificando: a data do registro da DI, a data do desembaraço, a data de cada pagamento recebido da SICES BRASIL, o valor de cada pagamento e o percentual que cada pagamento representava em relação ao custo total da operação.

Esse método permite responder à pergunta da fiscalização: a JA SOLAR dependia dos adiantamentos da SICES BRASIL para custear as importações, ou tinha recursos próprios para arcar com as despesas até receber os pagamentos?

O laudo examinou 17 DI fiscalizadas. O valor total dessas operações somou R\$ 54.176.208,30. Esse é o montante que a JA SOLAR precisou desembolsar, ao longo do tempo, para importar, desembaraçar e repassar as mercadorias à SICES BRASIL e a outros clientes.

Desse total, a SICES BRASIL pagou R\$ 12.753.953,34 antes do desembaraço aduaneiro. Isso representa 23,54% do total. Os outros 76,46%, correspondentes a R\$ 41.422.254,96, foram pagos depois do desembaraço. Ou seja, quando esses pagamentos foram feitos, a JA SOLAR já havia arcado com os custos da importação.

Se a JA SOLAR dependesse integralmente dos recursos da SICES BRASIL, não teria como custear 76% das operações antes de receber os valores. O fato de que a maior parte do pagamento ocorreu depois do desembaraço indica, no meu entender, que a JA SOLAR tinha capacidade de aportar recursos próprios.

Ainda, some-se o fato de que 3 DI não tiveram qualquer adiantamento da SICES BRASIL antes do desembaraço. São elas: DI nº 19/0062423-2, no valor de R\$ 4.397.656,34; DI nº 18/0285051-3, no valor de R\$ 966.578,16; e DI nº 18/0284946-9, no valor de R\$ 1.879.457,53. Essas três operações, que somam mais de R\$ 7,2 milhões, foram integralmente custeadas pela JA SOLAR sem qualquer aporte prévio da SICES BRASIL.

Nas 14 operações em que houve algum pagamento anterior ao desembaraço, o percentual médio de adiantamento foi de 24,47%. O percentual mínimo foi de 4,86% e o máximo de 62,79%. A maioria dos casos ficou entre 5% e 30%, valores compatíveis com sinais comerciais usuais de mercado, e não com financiamento integral de operações.

Os dados do laudo também enfraquecem as operações tomadas pela fiscalização como exemplos centrais. Na DI nº 18/0547402-4, o adiantamento da SICES BRASIL representou apenas 4,94% do valor total da operação. Isso significa que 95% do custo foi suportado pela própria JA SOLAR.

Já na DI nº 18/0649452-5, o TED de R\$ 802.177,09, destacado pelo TVF como prova de dependência financeira, cobriu 28,79% do valor total da operação. Os outros 71,21% foram custeados pela JA SOLAR com recursos próprios.

Esses dois exemplos mostram que, mesmo nas operações escolhidas pela fiscalização para demonstrar a tese de financiamento pela SICES BRASIL, a participação da JA SOLAR foi majoritária.

Para verificar a consistência dos dados do Laudo ERNST & YOUNG, foi realizado cotejamento com outras duas planilhas constantes dos autos: a Tabela 5, que relaciona os pagamentos da SICES BRASIL à JA SOLAR com os contratos de câmbio da JA SOLAR ao exterior; e a Tabela 3, que detalha os adiantamentos da JA SOLAR à empresa de despacho aduaneiro.

A Tabela 5 registra que a SICES BRASIL pagou, ao longo de todo o período, R\$ 54.129.527,45 à JA SOLAR. O Laudo da ERNST & YOUNG apurou total de operações de R\$ 54.176.208,30. A diferença é de apenas R\$ 46.680,85, o que representa 0,09% do total.

A Tabela 5 mostra que, do total de R\$ 54,1 milhões recebidos da SICES BRASIL, a JA SOLAR pagou ao exterior, por meio de contratos de câmbio, o valor de R\$ 47.695.250,77 para adquirir as mercadorias dos fornecedores chineses.

A diferença entre o que a JA SOLAR recebeu (R\$ 54,1 milhões) e o que ela pagou ao exterior (R\$ 47,7 milhões) é de R\$ 6.434.276,68. Esse valor representa 11,89% do total recebido.

Isso demonstra que a JA SOLAR não era mera repassadora de mercadorias, mas empresa que suportava tributos, pagava despesas e obtinha margem comercial real de quase 12%. Isso é incompatível com a caracterização de empresa de fachada ou de interposta pessoa sem atividade econômica.

A Tabela 3, por sua vez, mostra que a JA SOLAR adiantou R\$ 11.987.057,00 à empresa de despacho aduaneiro AKHAVA, responsável pelo desembaraço das mercadorias.

O fato de que a JA SOLAR ter adiantado quase R\$ 12 milhões à empresa de despacho aduaneiro aponta para disponibilidade de caixa e capacidade financeira.

Se a JA SOLAR dependesse integralmente dos adiantamentos da SICES BRASIL, como sustenta a fiscalização, ela não teria como fazer esses repasses ao despachante antes de receber os valores da SICES BRASIL. O fato de ter feito demonstra que a empresa tinha fluxo de caixa ativo, recursos em caixa e autonomia financeira para honrar compromissos com prestadores de serviços. Isso é incompatível com a imagem de empresa de fachada.

O laudo da ERNST & YOUNG também traz um dado sobre a rentabilidade das operações. Enquanto o TVF apontou margens brutas negativas em algumas DI, o laudo, ao considerar os créditos recuperáveis de PIS, COFINS e ICMS, apurou margens líquidas sempre positivas.

Em todas as 17 operações analisadas, a margem líquida variou entre 2,38% e 9,21%, sem registro de margem negativa. A divergência entre os dois cálculos decorre, em essência, do método adotado pelo Fisco, que desconsiderou tributos recuperáveis e ampliou artificialmente o custo das importações.

Tributos recuperáveis não são custo efetivo para o importador, porque serão apropriados como crédito nas operações subsequentes de venda no mercado interno. Por isso, devem ser excluídos do cálculo da margem real. Quando se faz isso, fica demonstrado que as operações eram economicamente viáveis e rentáveis.

O conjunto de elementos reunidos pelo Laudo da ERNST & YOUNG, confirmado pelo cotejamento com as demais tabelas, demonstra que a JA SOLAR possuía recursos próprios relevantes e que os adiantamentos da SICES BRASIL representaram, em média, 24% do valor das operações.

Os dados consolidados mostram que: a JA SOLAR custeou 76% das operações (R\$ 41,4 milhões) com recursos próprios; suportou tributos e despesas no montante de R\$ 6,4 milhões; adiantou R\$ 11,9 milhões ao despachante aduaneiro; e obteve margem líquida positiva em todas as operações analisadas.

Há relação comercial ativa entre JA SOLAR e SICES BRASIL. Há adiantamentos parciais. Há pagamentos antecipados em alguns casos. Mas isso não basta para afastar a autonomia financeira da JA SOLAR. Ao contrário, os dados revelam capacidade de custeio próprio e fluxo de caixa ativo.

Tudo isso é incompatível com a tese de empresa sem recursos próprios ou estruturalmente dependente de terceiro para operar.

### **3. Da transferência de cargas imediatamente após o desembarço.**

O item 7.1.3 do TVF afirma que as mercadorias eram repassadas em curto espaço de tempo após o desembarço, sem ingresso efetivo no estoque da JA SOLAR. A fiscalização cita, como exemplo, a DI nº 17/1516343-7 e a DI nº 18/1606749-2, nas quais o repasse teria ocorrido, respectivamente, no dia seguinte e dois dias depois do desembarço.

Entendo que esse dado não basta, por si só, para caracterizar empresa de fachada ou ocultação fraudulenta do real adquirente. A ausência de passagem física pelo estoque não é, isoladamente, indicativa de simulação. Empresas de diversos setores organizam sua logística justamente para reduzir ou eliminar a necessidade de armazenagem intermediária. No caso, o próprio contrato social da JA SOLAR previa que a sociedade não manteria estoque em sua sede, o que afasta a ideia de que a falta de armazenagem representasse desvio de funcionamento.

O que o TVF mostra é que a JA SOLAR operava com giro rápido das mercadorias. Isso pode ser compatível com seu modelo de negócio. Não é suficiente, por si, para demonstrar que a empresa existia apenas formalmente ou que atuava para ocultar terceiro mediante fraude.

#### **4. Da fraude ou simulação e da ocultação.**

A recorrente sustenta que a multa do art. 33 da Lei nº 11.488/2007 pressupõe, como antecedente necessário, a ocultação do sujeito passivo mediante fraude ou simulação, nos termos do art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/76. Sem esse elemento, não haveria suporte jurídico para a exigência.

Lei nº 11.488/2007

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

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

(...)

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

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

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

§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010)

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

A controvérsia, portanto, não é apenas a existência de ocultação. É preciso saber se essa ocultação ocorreu mediante fraude ou simulação. E, nesse ponto, a prova dos autos não é

suficiente. O TVF lista hipóteses genéricas de motivação para esquemas de interposição fraudulenta, como vantagem no IPI, burla à habilitação no Siscomex, subfaturamento e evasão de controles administrativos. Mas não identifica, de forma específica, qual dessas hipóteses teria se realizado nas operações da JA SOLAR.

O TVF elenca 6 motivações que usualmente estariam por trás de esquemas de interposição fraudulenta, quais sejam: (Pág. 36)

- a) não figurar como contribuinte “equiparado a industrial” e evitar a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados nas operações subsequentes;
- b) não se submeter a procedimentos fiscais de habilitação para atuar no comércio exterior;
- c) burlar o limite da pequena monta no caso de pessoa habilitada a operar na modalidade simplificada;
- d) não se submeter a controles administrativos dos órgãos públicos intervenientes nas operações de comércio exterior;
- e) praticar o subfaturamento ou a subvaloração nas importações, expondo apenas a pessoa intermediária e não o real adquirente das mercadorias, entre outros.

Além disso, o uso de interposta pessoa interfere na avaliação do risco da operação, mensurada em função do perfil e histórico cadastral dos intervenientes aduaneiros envolvidos.

Como se observa, a legislação pertinente demonstra uma preocupação que vai além do simples recolhimento de tributos no momento do registro da declaração de importação.

Sobre o IPI, a própria recorrente observa que os módulos fotovoltaicos estão sujeitos a alíquota zero, de modo que não haveria vantagem tributária nesse ponto. Quanto ao Siscomex, a SICES BRASIL estava habilitada na modalidade ilimitada desde 2017. Também não há, no TVF, qualquer imputação concreta de subfaturamento. Nem se aponta qual controle administrativo teria sido burlado.

**A única tentativa de enquadramento mais específico está na afirmação de que o negócio jurídico de compra e venda com o exportador seria simulado, porque teria conferido direitos à JA SOLAR quando, na verdade, deveriam ser conferidos à SICES BRASIL. (fls. 40 e 67 do TVF)**

Além disso, o negócio jurídico de compra e venda com o exportador, plasmado na fatura comercial, está eivado pela simulação, **na medida em que aparentemente confere direito a determinada pessoa (a JA SOLAR) quando deveria conferir a outra (SICES), nos termos do artigo 167 da Lei nº 10.406, de 2002, o Código Civil brasileiro.**

...

A empresa JA SOLAR apenas cede seu nome para que aconteça a operação de comércio exterior. O negócio jurídico de compra e venda com o exportador, plasmado na fatura comercial, está eivado pela simulação, na medida em que **aparentemente confere direito a determinada pessoa (a JA SOLAR) quando deveria conferir a outra (seus clientes, que deveriam constar na declaração de importação como adquirente das mercadorias), nos termos do artigo 167 da Lei nº 10.406, de 2002, o Código Civil brasileiro.**

Mediante esta simulação, a JA SOLAR ocultou o verdadeiro sujeito passivo das obrigações tributárias na importação.

Importa frisar que essa conclusão fiscal depende de prova de um negócio real diverso do aparente. Em outras palavras, seria necessário demonstrar que a compra e venda verdadeira teria ocorrido entre a JA SOLAR China e a SICES BRASIL, ficando a compra e venda entre JA SOLAR China e JA SOLAR Brasil apenas como fachada.

Esse elemento não foi demonstrado. Não consta nos autos contrato, correspondência, fatura ou qualquer outro documento que vincule a SICES BRASIL diretamente ao exportador. Os contratos foram firmados entre a JA SOLAR Brasil e as exportadoras do grupo. Os pagamentos foram feitos pela própria JA SOLAR, por meio de contratos de câmbio em seu nome. Assim, não há base suficiente para afirmar que o negócio aparente encobria outro negócio real.

Além disso, o simples descumprimento do dever de indicar corretamente a modalidade de importação não se confunde com cessão dolosa de nome para ocultar o real beneficiário. O primeiro pode revelar irregularidade formal. O segundo exige prova de fraude ou simulação, que não se extrai dos autos.

Trata-se de DI informada como “Importação Própria” (importador e adquirente coincidentes), tendo como importador a JA SOLAR.

As DI's objeto desta Ação Fiscal seguiram a mesma sistemática: informadas como importação própria pela JA SOLAR, ocultando as reais adquirentes dessas mercadorias.

Ademais, o tipo infracional do inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 prevê que a ocultação seja praticada “mediante fraude ou simulação”. Pois bem. O Código Civil brasileiro traz a definição de simulação em seu artigo 167:

Lei nº 10.406/2002 – Código Civil Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

- I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;
- II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;
- III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

A declaração não verdadeira mencionada no inciso II do §1º do artigo 167 da Lei nº 10.406/2002 é, no caso concreto, a informação, em todas as declarações de importação, que a JA SOLAR era a importadora e adquirente, quando na realidade era a empresa ocultada SICES a real adquirente das operações.

Além disso, o negócio jurídico de compra e venda com o exportador, plasmado na fatura comercial, está eivado pela simulação, na medida em que aparentemente confere direito a determinada pessoa (a JA SOLAR) quando deveria conferir a outra (SICES), nos termos do artigo 167 da Lei nº 10.406, de 2002, o Código Civil brasileiro.

Registro que não se nega a existência de elementos que poderiam indicar que a SICES BRASIL tinha interesse comercial direto nas mercadorias importadas pela JA SOLAR. Os pedidos de compra, os contratos em dólar, os pagamentos vinculados ao desembaraço e o repasse rápido das mercadorias são dados que constam dos autos e que fundamentam a linha de argumentação fiscal.

Nesse sentido, é possível reconhecer que houve, eventualmente, ocultação da SICES BRASIL como adquirente, na medida em que as DI foram registradas como importação própria pela JA SOLAR quando, na realidade, parte das mercadorias se destinava à SICES BRASIL.

Ocorre que o tipo infracional aplicado no lançamento não se satisfaz apenas com a ocultação. O art. 33 da Lei nº 11.488/2007 exige que a cessão de nome tenha sido feita "com vistas no acobertamento" dos reais intervenientes. Já o art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, invocado pela fiscalização, exige que a ocultação tenha sido praticada mediante fraude ou simulação.

Além disso, conforme demonstrado no item 2 deste voto, a JA SOLAR possuía recursos próprios relevantes, tendo custeado 76% das operações fiscalizadas (R\$ 41,4 milhões), suportado tributos e despesas no montante de R\$ 6,4 milhões e adiantado R\$ 11,9 milhões ao despachante aduaneiro. A recorrente também mantinha operações com diversos outros clientes no mercado interno, não se restringindo à SICES BRASIL, e integrava grupo econômico internacional com atuação consolidada no setor fotovoltaico. Essa realidade operacional e financeira é incompatível com a figura da empresa de fachada que cede seu nome fraudulentamente para ocultar terceiros.

No caso, não foi demonstrado qual vantagem concreta teria motivado a suposta ocultação. Não foi demonstrado que havia negócio real entre SICES BRASIL e exportador que teria sido encoberto pelo negócio aparente entre JA SOLAR e exportador. Não foi demonstrado que a SICES BRASIL teria dirigido ou controlado os atos de importação praticados pela JA SOLAR.

O simples descumprimento do dever de indicar corretamente na DI a modalidade de importação pode configurar irregularidade formal, passível de penalidade própria. Mas não se confunde com a cessão dolosa de nome para ocultar terceiro mediante fraude ou simulação, que é conduta de maior gravidade e que exige prova do elemento subjetivo.

Por essa razão, embora se reconheça a possibilidade de ocultação da SICES BRASIL como destinatária de parte das mercadorias, não se comprovou a fraude ou simulação exigida pelo tipo infracional aplicado no lançamento.

Por isso, não vislumbro, no presente caso, a comprovação do dolo de ocultação exigido para a incidência do art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

## 5. DOS PEDIDOS SUBSIDIÁRIOS

### **Da aplicação da multa de 1% por informação inexata.**

A recorrente pede, subsidiariamente, a aplicação da multa de 1% sobre o valor aduaneiro, prevista no art. 711, inciso III, do Regulamento Aduaneiro. Sustenta que, se houve algum equívoco no preenchimento das DI, a conduta seria, no máximo, uma inexatidão de informação.

O pedido não pode ser acolhido. A autuação foi lavrada com fundamento exclusivo no art. 33 da Lei nº 11.488/2007. Esse é o enquadramento adotado pela fiscalização e esse é o objeto do lançamento. Não cabe ao julgador substituir, de ofício, a infração autuada por outra, de menor gravidade, que não foi descrita no auto de infração.

Ou a conduta se amolda ao art. 33 da Lei nº 11.488/2007, caso em que a multa lançada é devida, ou não se amolda, hipótese em que o lançamento deve ser cancelado. Não há espaço para requalificação da autuação em tipo diverso, ainda que em favor do contribuinte. O pedido, portanto, é rejeitado.

### **Da impossibilidade de cumulação de multas: bis in idem**

A recorrente também alega bis in idem, sob o argumento de que a multa de 10% deste processo e a multa de 100% aplicada no processo correlato puniriam o mesmo fato.

Também aqui o pedido não prospera. As penalidades têm fundamentos e objetos distintos. A multa deste processo decorre do art. 33 da Lei nº 11.488/2007 e recai sobre a cessão de nome. A multa aplicada no processo correlato decorre do art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76 que se refere à pena de perdimento.

Não se trata, portanto, da mesma penalidade nem do mesmo tipo infracional. A Súmula CARF nº 155 consolida esse entendimento ao reconhecer que a multa do art. 33 da Lei nº 11.488/2007 não se confunde com a pena de perdimento do art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Súmula CARF nº 155

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019

A multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/07 não se confunde com a pena de perdimento do art. 23, inciso V, do Decreto Lei nº 1.455/76, o que afasta a aplicação da retroatividade benigna definida no art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.

Assim, não há bis in idem a afastar. O pedido é rejeitado.

**Da inaplicabilidade de juros de mora sobre a multa.**

A recorrente contesta, por fim, a incidência de juros de mora sobre a multa. Alega que a infração teria natureza exclusivamente aduaneira e que não haveria base legal para a cobrança dos encargos moratórios.

O pedido também não merece acolhida. A multa aplicada constitui crédito tributário e, como tal, submete-se ao regime do CTN e da legislação que disciplina a cobrança dos créditos administrados pela Receita Federal. O art. 43 da Lei nº 9.430/96 é expresso ao admitir a exigência de crédito correspondente exclusivamente a multa e ao prever a incidência de juros de mora sobre o crédito não pago no vencimento.

No mesmo sentido, a Súmula CARF nº 108 dispõe que incidem juros moratórios, calculados à taxa SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. Não há razão para afastar essa orientação no caso concreto.

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019)

O pedido é rejeitado.

**DO RECURSO VOLUNTÁRIO DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO CLÁUDIO RICARDO DE SOUZA LOUREIRO**

Diante da conclusão pela improcedência da exigência em relação à JA SOLAR, deixo de apreciar o recurso voluntário do srº CLÁUDIO RICARDO DE SOUZA LOUREIRO.

**6. DO DISPOSITIVO**

Pelo exposto, voto por conhecer dos recursos voluntários, rejeitar as preliminares de nulidade, e no mérito, dar provimento aos Recursos Voluntários para cancelar o Auto de Infração.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**JOSÉ DE ASSIS FERRAZ NETO**

**DECLARAÇÃO DE VOTO**

Conselheiro **Arnaldo Diefenthaler Dornelles**.

Em que pese o muito bem fundamentado voto apresentado pelo i. Relator, que afastou a multa por cessão de nome prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, após enfrentar os argumentos trazidos pela Fiscalização de que a JA SOLAR: (i) não teria estrutura operacional para viabilizar as importações realizadas; (ii) não teria recursos próprios suficientes para suportar as importações; (iii) teria repassado as mercadorias importadas em curto espaço de tempo após a liberação, sem ingresso efetivo em seu estoque; e (iv) teria simulado o negócio jurídico de compra e venda com o exportador, uma vez que a compra e venda teria ocorrido entre o exportador e a SICES BRASIL, empresa para a qual a JÁ SOLAR teria cedido seu nome; acompanhei-o pelas conclusões por entender que, embora não haja impropriedades no voto apresentado, a solução para o litígio poderia passar unicamente pela boa compreensão do negócio realizado frente as normas aplicadas.

A multa por cessão de nome está prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, que assim dispõe:

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

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

A aplicação dessa multa pressupõe que a pessoa autuada tenha figurado em uma operação de comércio exterior em um papel que não lhe cabia, ocultando aquele que ali deveria se apresentar.

Por isso a multa por cessão de nome, de forma frequente, está associada à hipótese prevista no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, que pune a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, do real comprador ou do responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, com a penalidade do perdimento ou, caso a mercadoria não possa ser alcançada, com a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.

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.

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

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

Mas não nos enganemos. Embora a infração associada à cessão de nome nas operações de comércio exterior pressuponha que a pessoa que cede seu nome esteja ocultando a pessoa interveniente que deveria ser revelada para a Fiscalização, o tipo previsto no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, não se confunde com aquele previsto no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007. Para que haja a subsunção ao tipo que leva à multa por cessão e nome, é preciso que o autuado tenha figurado na operação de comércio exterior em um papel que não lhe cabia, sendo a ocultação do real interveniente uma consequência dessa figuração indevida.

Dito isso, para que possamos ter segurança na aplicação da multa por cessão de nome, precisamos compreender de que forma é caracterizada a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, do real comprador ou do responsável pela operação, o que, sem sombra de dúvidas, passa pela boa compreensão das modalidades de importação hoje existentes.

E sobre as modalidades de importação, reproduzo excerto do voto vencedor do Acórdão nº 3402-012.377<sup>1</sup>, de minha lavra:

#### **Das modalidades de importação**

Após uma relevante evolução legislativa observada a partir do ano de 2001, que buscou mitigar a atuação de empresas sem capacidade econômica e operacional no comércio exterior, chegamos no ano de 2006 com três modalidades de importação permitidas e disciplinadas pela nossa legislação: a importação por conta própria, a importação por conta e ordem de terceiro e a importação por encomenda.

<sup>1</sup> Em relação ao conteúdo do excerto reproduzido, observo que a Lei Complementar nº 227, de 2026, alterou os arts. 31 e 32 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, e inverteu a sujeição passiva em uma importação por conta e ordem de terceiro, fazendo com que, diferentemente do que vigia quando da lavratura do voto vencedor do Acórdão nº 3402-012.377, o adquirente da mercadoria no exterior passe a ser tratado como contribuinte e aquele que registra a declaração de importação como responsável solidário.

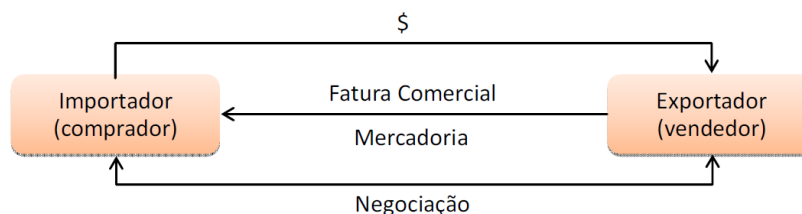
Art.31 - É contribuinte do imposto: I - o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional; (...) Parágrafo único. Na importação por conta e ordem de terceiro, quem promove a entrada de bens materiais de procedência estrangeira no território nacional é o adquirente dos bens no exterior.

Art . 32. É responsável pelo imposto: (...) Parágrafo único. É responsável solidário: (...) III - a pessoa que registra, em seu nome, a declaração de importação de bens de procedência estrangeira adquiridos no exterior por outra pessoa; e

De forma bastante resumida e direta, a **importação por conta própria** é aquela modalidade de importação em que a pessoa que adquire a mercadoria no exterior é a mesma que registra a declaração de importação.

Nessa modalidade de importação, o importador é o comprador (adquirente) da mercadoria no exterior, sendo ele sujeito passivo da obrigação tributária na condição de contribuinte.

A figura a seguir mostra como se dá uma importação por conta própria:



O conceito de **importação por conta e ordem de terceiro**, por sua vez, pode ser obtido a partir do disposto no art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.861/2018:

Art. 2º Considera-se operação de importação por conta e ordem de terceiro aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira adquirida no exterior por outra pessoa, física ou jurídica.

§ 1º Considera-se adquirente de mercadoria de procedência estrangeira importada por sua conta e ordem a pessoa, física ou jurídica, que realiza transação comercial de compra e venda da mercadoria no exterior, em seu nome e com recursos próprios, e contrata o importador por conta e ordem referido no caput para promover o despacho aduaneiro de importação.

§ 2º O objeto principal da relação jurídica de que trata este artigo é a prestação do serviço de promoção do despacho aduaneiro de importação, realizada pelo importador por conta e ordem de terceiro a pedido do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, outros serviços relacionados com a operação de importação, como a realização de cotação de preços, a intermediação comercial e o pagamento ao fornecedor estrangeiro.

...

Note-se que, nessa modalidade de importação, aquele que registra a declaração de importação (importador por conta e ordem) o faz em relação a uma mercadoria que pertence a outra pessoa (adquirente), que a adquiriu (comprou) junto a um vendedor no exterior.

A compra e venda da mercadoria ocorre entre o adquirente e o vendedor no exterior, sendo o importador por conta e ordem contratado pelo real adquirente da mercadoria tão somente para formalizar e registrar a importação junto à RFB, podendo essa contratação ocorrer, inclusive, depois de a mercadoria já se

encontrar em território brasileiro (ou seja, após a ocorrência do elemento espacial do fato gerador, que é a entrada da mercadoria em território nacional).

Dessarte, a relação existente entre o adquirente e o importador por conta e ordem é uma relação de prestação serviço (para registro da declaração de importação). Não ocorre, entre eles, qualquer compra e venda de mercadoria.

Nessa modalidade de importação, o adquirente da mercadoria importada por sua conta e ordem, além de ser o comprador da mercadoria no exterior, também assume a condição de sujeito passivo da obrigação tributária, nos termos do disposto na alínea “c” do parágrafo único do art. 32 do Decreto-Lei nº 37, de 1966:

Art. 32. É responsável pelo imposto:

...

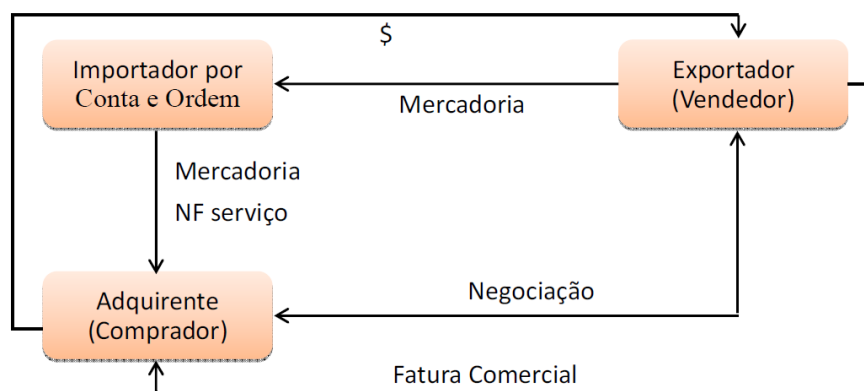
Parágrafo único. É responsável solidário:

...

c) o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora;

O importador por conta e ordem, por sua vez, ao registrar a declaração de importação, também é levado para o polo passivo da obrigação tributária.

De forma objetiva, a representação mais simples para uma importação por conta e ordem de terceiro seria a seguinte:



Em termos conceituais, a **importação por encomenda** ocorre quando uma pessoa adquire uma mercadoria no exterior e registra a declaração de importação, motivada pelo compromisso assumido por outra pessoa de comprar dela essa mercadoria. É isso que podemos extrair do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.861/2018:

Art. 3º Considera-se operação de importação por encomenda aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de

mercadoria de procedência estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendante predeterminado.

§ 1º Considera-se encomendante predeterminado a pessoa, física ou jurídica, que contrata o importador por encomenda referido no caput para realizar a transação comercial de compra e venda de mercadoria de procedência estrangeira a ser importada, o despacho aduaneiro de importação e a revenda ao próprio encomendante predeterminado.

§ 2º O objeto principal da relação jurídica de que trata este artigo é a transação comercial de compra e venda de mercadoria nacionalizada, mediante contrato previamente firmado entre o importador por encomenda e o encomendante predeterminado, podendo este participar ou não das operações comerciais relativas à aquisição da mercadoria no exterior.

...

A leitura desse art. 3º deixa muito claro que, na importação por encomenda, ao contrário do que ocorre na importação por conta e ordem de terceiro, aquele que registra a declaração de importação (importador por encomenda) é, de fato, a pessoa que adquire (compra) a mercadoria no exterior, assumindo todos os riscos para fazer vir essa mercadoria para o País. A mercadoria pertence ao importador por encomenda até que seja entregue ao encomendante predeterminado.

O que temos aqui, de fato, são duas operações de compra e venda: uma que ocorre entre o encomendante predeterminado e o importador por encomenda e outra que ocorre entre o importador por encomenda e o vendedor no exterior.

Por isso a relação existente entre o importador por encomenda e o encomendante predeterminado se diferencia tanto da relação existente entre o importador por conta e ordem e o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem. Enquanto a importação por conta e ordem pressupõe uma relação de serviço entre os atores nacionais envolvidos (adquirente e importador por conta e ordem), a importação por encomenda revela uma relação negocial de compra e venda de mercadoria entre o encomendante e o importador por encomenda, que, inclusive, responde frente ao encomendante por qualquer problema com a mercadoria ou por qualquer inadimplemento.

Nessa modalidade de importação, o importador por encomenda é quem efetivamente compra (adquire) a mercadoria no exterior, e, por isso, é chamado para responder pelo crédito tributário na condição de sujeito passivo contribuinte.

O encomendante, por sua vez, por opção do legislador, apesar de não participar diretamente da aquisição da mercadoria no exterior, é chamado para responder pelo crédito tributário na condição de sujeito passivo responsável solidário, conforme expresso na alínea “d” do parágrafo único do art. 32 do Decreto-Lei nº 37, de 1966:

Art . 32. É responsável pelo imposto:

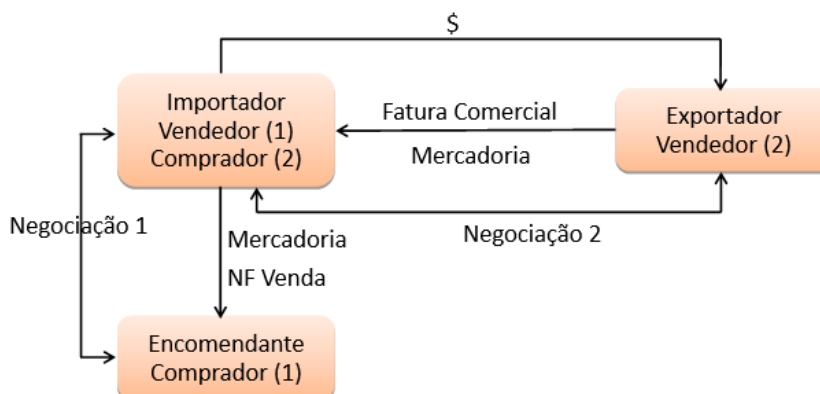
...

Parágrafo único. É responsável solidário:

...

d) o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora.

A figura a seguir mostra como ocorre essa modalidade de importação:



Como se percebe dos conceitos acima explorados, a identificação da modalidade de importação praticada em determinada operação depende, fundamentalmente, da compreensão do papel dos atores envolvidos, especialmente da identificação das operações de compra e venda realizadas, e dos compradores e vendedores.

Se aquele que adquire a mercadoria no exterior registra a declaração de importação, estamos diante de uma importação por conta própria.

Se aquele que adquire a mercadoria no exterior contrata um terceiro para registrar a declaração de importação, estamos diante de uma importação por conta e ordem.

Se aquele que adquire a mercadoria no exterior, e registra a declaração de importação, o faz em razão de um contrato de compra e venda com um encomendante predeterminado, estamos diante de uma importação por encomenda.

Observe-se que, nos conceitos estabelecidos, não mencionamos a questão que envolve a origem dos recursos utilizados na operação de importação. E não mencionamos porque, conceitualmente, não é isso que define a modalidade de importação.

Não estamos dizendo, com isso, que a origem dos recursos não seja um fator importante para a identificação da modalidade de importação. Ela é, tanto que a lei trouxe, no art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002, uma presunção nesse sentido:

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

Também o § 2º do art. 23 do decreto-Lei nº 1.455, de 1976, traz uma presunção de ocultação quando não há a comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados:

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

O que estamos querendo dizer é que, não obstante a origem dos recursos seja uma informação importante, que nos ajuda a entender como se deu a operação de importação, não é ela que, conceitualmente, define a modalidade de importação.

No caso dos autos, parece não haver dúvidas de que a JA SOLAR faz parte do mesmo grupo econômico do exportador (fornecedor estrangeiro), e que atua no Brasil como uma espécie de distribuidora de painéis fotovoltaicos. Mas me parece haver dúvidas, ao menos para mim, em relação à sua forma de atuação.

Embora tenham sido juntados ao processo os contratos de compra e venda firmados entre a JA SOLAR e o fornecedor estrangeiro (empresa do mesmo grupo), há indícios de que a JA SOLAR atue como uma *longa manus* (agente de vendas) desse fornecedor estrangeiro, vendendo no mercado interno mercadorias que não lhe pertencem, mas sim àquele que ela representa.

E, se entendermos que a JA SOLAR atua como um agente de vendas do fornecedor estrangeiro, estaremos diante de uma configuração que não se enquadra nem como importação por conta e ordem de terceiro e nem como importação por encomenda.

Isso porque, sendo esse o caso, a SICES BRASIL teria negociado a compra das mercadorias com a JA SOLAR, a JA SOLAR teria vendido mercadorias para a SICES BRASIL sem as comprar do fornecedor estrangeiro e o fornecedor estrangeiro seria o real vendedor das mercadorias.

E isso não caracteriza uma importação por conta e ordem de terceiro. Para que caracterizasse, a SICES BRASIL, além de adquirir as mercadorias diretamente de uma pessoa no exterior, teria que ter contratado a JA SOLAR para registrar as declarações de importação relativas a essas mercadorias, estabelecendo com ela uma relação de prestação de serviço.

Não é o caso. Se confirmada a atuação da JA SOLAR como agente de vendas do fornecedor estrangeiro, a compra feita pela SICES BRASIL não teria sido feita diretamente com o fornecedor estrangeiro, e a relação existente entre ela e a JA SOLAR não seria uma relação de prestação de serviço, mas sim uma relação de compra e venda.

A hipótese levantada de que a JA SOLAR seria um agente de vendas do fornecedor estrangeiro também não caracteriza uma importação por encomenda. Para isso, teríamos que estar diante de duas operações de compra e venda independentes, uma realizada no mercado interno entre a SICES BRASIL e a JA SOLAR e outra realizada no mercado externo entre a JA SOLAR

e o fornecedor estrangeiro. Sendo a JA SOLAR uma *longa manus* do fornecedor estrangeiro, a compra e venda teria se efetivado, de fato, entre a SICES BRASIL e o fornecedor estrangeiro, tendo como intermediário, prestando serviço para o fornecedor estrangeiro, a JA SOLAR. Não haveria, portanto, a compra e venda no mercado externo para venda para encomendante predeterminado no mercado interno.

Essa, na verdade, é uma configuração de operação de importação que não foi prevista pelo legislador nacional, não havendo em nosso ordenamento jurídico um disciplinamento a respeito de como ela deve ser informada para a Receita Federal. Mais do que isso, embora a lógica que levou o legislador a estabelecer a responsabilidade tributária do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem e do encomendante nos indique que a pessoa que adquire mercadoria diretamente de um agente de vendas de um fornecedor estrangeiro deveria figurar como sujeito passivo da obrigação tributária, fato é que o legislador não previu essa responsabilidade.

O único tratamento previsto em nossa legislação para esse tipo de configuração de operação diz respeito à valoração aduaneira. O AVA/GATT, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 1994, dispõe em seu Artigo 15.5 que “*as pessoas que forem associadas em negócios, pelo fato de uma ser o agente, o distribuidor ou o concessionário exclusivo da outra, qualquer que seja a denominação utilizada, serão consideradas vinculadas para os fins deste Acordo, desde que se enquadrem em algum dos critérios do parágrafo 4 deste Artigo*”, o que significa dizer que, se houver afetação de preço, a mercadoria não poderá ser valorada com base no Artigo 1 (valor de transação – primeiro método de valoração aduaneira).

Diante disso, me parece claro que, caso a JA SOLAR tenha agido como agente de vendas do fornecedor estrangeiro, o fato de ela ter registrado as declarações de importação em seu próprio nome não teria resultado na ocultação do sujeito passivo, uma vez que não há disciplina para a operação. Por isso, nesse caso, não podemos falar em cessão de nome.

Por outro lado, se entendermos a atuação da JA SOLAR não como um agente de vendas do fornecedor estrangeiro, mas sim como um vendedor no mercado interno de mercadorias adquiridas no mercado externo, a operação seria configurada, sem dúvidas, como uma importação por encomenda, sendo a SICES BRASIL a encomendante das mercadorias importadas.

Nesse caso, o fato de a JA SOLAR não ter indicado a SICES BRASIL nas declarações de importação por ela registradas caracterizaria a ocultação do real encomendante, sujeito passivo da obrigação tributária.

Sem entrarmos na discussão se a ocultação do real encomendante das mercadorias importadas teria preenchido o tipo previsto no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, que exige para a aplicação da penalidade de perdimento que essa ocultação tenha se dado mediante fraude ou simulação, precisamos verificar, para fins de aplicação da multa prevista no

art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, se teria, nessa configuração, ocorrido a cessão de nome, ou, dito de outra forma, se a JA SOLAR teria figurado nas declarações de importação em um papel que deveria ter sido ocupado pela SICES BRASIL.

E a resposta a esse questionamento me parece ser negativa.

Partindo do pressuposto que a JA SOLAR teria comprado as mercadorias do fornecedor estrangeiro para vendê-las para a SICES BRASIL, ela seria a real adquirente das mercadorias no exterior. Dessa forma, quando a JA SOLAR registrou as declarações de importação em seu próprio nome, ela figurou ali como importador, que corresponde ao papel por ela desempenhado na operação.

Embora ela devesse, dentro da ideia de que estamos aqui diante de importações por encomenda, ter indicado nas declarações de importação a SICES BRASIL como encomendante das mercadorias importadas, omissão essa que caracteriza a ocultação do sujeito passivo, não podemos dizer que ela cedeu seu nome para a SICES BRASIL.

Não é de hoje que sustento que, nas importações por encomenda, a falta de indicação do real encomendante nas declarações de importação não caracteriza cessão de nome. Repito, o importador por encomenda não ocupa um lugar que não lhe pertence quando deixa de informar o real encomendante na declaração de importação.

E, se a JA SOLAR não ocupou um lugar que não lhe cabia, não há que se falar em cessão de nome.

Diante disso, tenha a JA SOLAR agido como um agente de vendas do fornecedor estrangeiro ou tenha a JA SOLAR agido como um importador por encomenda, não há como sustentar a acusação feita pela Fiscalização de que ela cedeu seu nome para a SICES BRASIL.

Essas são as razões que me fizeram cancelar o Auto de Infração e que me fizeram acompanhar o voto do i. Relator pelas conclusões.

*Assinado Digitalmente*

**Arnaldo Diefenthaeler Dornelles**