



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.720080/2020-95
ACÓRDÃO	3401-014.545 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MICROSOFT DO BRASIL IMP E COM SOFTWARE E VÍDEO GAMES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 22/03/2016, 26/04/2016, 27/04/2016, 02/05/2016, 09/06/2016, 03/08/2016, 16/08/2016, 18/10/2016, 27/10/2016, 11/11/2016, 12/04/2017, 27/10/2017, 10/11/2017, 14/12/2017

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. REAL ADQUIRENTE. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DAS MERCADORIAS.

A ocultação do real adquirente e/ou beneficiário das mercadorias em operação de importação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, comprovada mediante fraude e/ou simulação, constitui dano ao erário e configura infração punível com a pena de perdimento, substituída, quando for o caso, pela multa equivalente a 100% (cem por cento) do valor aduaneiro das mercadorias.

SUJEITO PASSIVO. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES. CONTRIBUINTE E RESPONSÁVEL.

Na importação realizada com interposição fraudulenta em que for identificado o real adquirente da mercadoria, tanto o importador oculto como o ostensivo são qualificados como sujeito passivo dos tributos e penalidades incidentes na operação, exceto em relação à multa por cessão do nome que é específica da interposta pessoa.

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. MULTA SUBSTITUTIVA DE PERDIMENTO. INAPLICABILIDADE DO TEMA 1.293/STJ.

A multa substitutiva da pena de perdimento prevista no §3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, quando decorrente de interposição fraudulenta que afeta a correta identificação do sujeito passivo de obrigações tributárias, incluindo a equiparação a estabelecimento industrial para fins de IPI, não se enquadra na hipótese de infração aduaneira de natureza

exclusivamente administrativa prevista no Tema Repetitivo nº 1.293 do STJ, afastando-se, portanto, a incidência da prescrição intercorrente da Lei nº 9.873/1999.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, rejeitar as preliminares de nulidade. Em relação a preliminar de prescrição intercorrente, por qualidade, negar provimento. Vencidos os conselheiros Laercio Cruz Uliana Junior, Mateus Soares de Olivera e Laura Baptista Borges. No mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Laercio Cruz Uliana Junior, Mateus Soares de Olivera e Laura Baptista Borges.

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Celso Jose Ferreira de Oliveira, Laercio Cruz Uliana Junior, Marco Unaian Neves de Miranda (substituto integral), Mateus Soares de Oliveira, Laura Baptista Borges e Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente). Ausente a conselheira Ana Paula Pedrosa Giglio, substituída pelo conselheiro Marco Unaian Neves de Miranda.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do 07-47.210 – 7ª TURMA/DRJFNS, que julgou improcedente a(s) Impugnação(s) apresentada(s) pelo sujeito passivo, mantendo o crédito tributário de exigência.

Do Relatório da DRJ

O relatório da DRJ resume os fatos da seguinte forma:

Trata-se de auto de infração (fls. 02/81) lavrado para exigência de crédito tributário constituído no montante de R\$ 77.166.933,55 (setenta e sete milhões cento e sessenta e seis mil novecentos e trinta e três reais e cinquenta e cinco centavos) devido a título de multa equivalente a cem por cento do valor aduaneiro de mercadorias estrangeiras sujeitas à pena de perdimento, não localizadas, revendidas e/ou entregues a consumo, em razão da ocultação do sujeito passivo, real adquirente das mercadorias acobertadas pelas declarações de importação registradas no período de 22/03/2016 a 14/12/2017. Depois de discorrer sobre a legislação pertinente ao caso, especialmente sobre o controle

aduaneiro, as modalidades de importação (direta, por conta e ordem de terceiros e sob encomenda) e, inclusive, sobre os procedimentos operacionais adotados nesta ação fiscal, informa a fiscalização que inicialmente foi instaurado procedimento de diligência junto à importadora (ZT BRAZIL), sendo posteriormente convertido em fiscalização para apuração dos indícios de irregularidades verificados na ação fiscal. Destaca que foi colhido depoimento do senhor EDUARDO Pinheiro da Silva (engenheiro de suporte) a quem coube esclarecer o funcionamento das operações e autorizar o registro de algumas fotografias das instalações da empresa. Foi também instaurado procedimento de fiscalização junto à MICROSOFT para apuração dos indícios de sua condição de real adquirente das mercadorias importadas pela ZT BRAZIL. As ações fiscais correram dentro da normalidade com os procedimentos de praxe e, ao final, ficou demonstrado que as operações foram registradas (indevidamente) em nome próprio da importadora ZT BRAZIL, com ocultação da real adquirente das mercadorias, MICROSOFT.

No curso da ação fiscal, verificou-se que a ZT BRAZIL tinha como sócio majoritário a empresa ZT SYSTEMS INC com 99,99% do seu capital social e domicílio no exterior (EUA), tendo como atividade principal a fabricação de equipamentos de informática, enquanto a ZT BRAZIL se dedica à importação e comercialização desses equipamentos no Brasil. Na diligência (ZT BRAZIL), constatou-se que a empresa não possuía qualquer tipo de estoque de mercadorias e informação prestada pela empresa esclarece que todas as máquinas automáticas para processamento de dados (servidores) produzidas pela ZT SYSTEM são fabricadas sob encomenda, sendo baseadas em especificações fornecidas pelos clientes. A ZT BRAZIL também informou que não possuía estoques, não disponibiliza *showroom*, não mantinha vendedores, posto que as vendas eram feitas pela ZT SYSTEM / USA, e ela atua aqui apenas como responsável pela importação e entrega dos produtos fabricados e vendidos pela ZT SYSTEM (EUA) para os clientes no Brasil. A ZT BRAZIL ainda apresentou planilha que reflete a vinculação entre as declarações de importação com as respectivas notas fiscais de saída dos produtos importados cuja análise atrelada com os dados extraídos dos sistemas internos da RFB confirma a identificação da MICROSOFT como real adquirente das mercadorias. Em entrevista gravada com o Sr. Eduardo, cujo áudio completo se encontra anexado ao dossiê de atendimento nº 10010.047191/0617-33, destacam-se informações como a ausência de estoques e estrutura de vendas, pedidos e negociações de vendas feitas nos Estados Unidos anteriores às importações, importação por encomenda (as mercadorias importadas já tinham destino certo e predeterminado), e reforça que a ZT BRAZIL, de fato, realizou importações por encomenda da real adquirente (MICROSOFT). A fiscalização apurou junto à MICROSOFT a existência de um contrato firmado no exterior entre a ZT GROUP / ZT SYSTEM (sócia majoritária da ZT BRAZIL e fabricante/exportadora dos produtos importados) e a MICROSOFT, onde se prevê que as configurações dos equipamentos são definidas pelo cliente (MICROSOFT) e seu fornecimento obedece a um ciclo de prazos determinados. Tudo isso demonstra, segundo a

fiscalização, que as mercadorias objeto desta ação fiscal foram previamente produzidas sob encomenda da MICROSOFT à ZT SYSTEM (EUA), e só depois disso as importações foram realizadas pela ZT BRAZIL com ocultação da adquirente certa e determinada (MICROSOFT) nos documentos de importação.

Da análise dos fatos e documentos apurados pela fiscalização, verificou-se o descumprimento de obrigações exigidas pelo ordenamento jurídico que cuida da matéria, especialmente a vinculação das empresas envolvidas nas operações de importação por encomenda e sua perfeita identificação nos documentos de importação e, inclusive, a necessidade de habilitação dessas empresas junto à RFB para atuação no comércio exterior. É uma vez que a importadora tinha pleno conhecimento de que promovia a importação com destinatário certo e predeterminado antes mesmo do embarque das mercadorias no exterior, ocultando dolosamente a identificação da encomendante nos documentos de importação, resta configurada a simulação que impediu o conhecimento, por parte da fiscalização, da natureza real da operação, prejudicando, portanto, os controles aduaneiros. Assim, em face da ocorrência de dano ao erário pela ocultação do sujeito passivo, considerando, inclusive, que as mercadorias importadas deixaram de ser apresentadas à fiscalização e não puderam ser localizadas para aplicação da pena de perdimento, lavrou-se o lançamento da multa prevista no art. 23, inc. V, § 1º e § 3º, do Decreto-lei 1.455/1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo art. 41 da Lei nº 12.350, de 2010, e incorporado pelo art. 689, inc. XXII, § 1º, do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro).

O sujeito passivo MICROSOFT DO BRASIL IMP E COM DE SOFTWARE E VÍDEO GAMES LTDA, autuado na qualidade de contribuinte, foi cientificado do auto de infração em 10/02/2020 e apresentou defesa em 10/03/2020, tempestivamente. O sujeito passivo ZT BRAZIL COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, autuado na condição de responsável solidário, foi cientificado do auto de infração em 19/02/2020 e apresentou defesa em 19/03/2020, tempestivamente.

Em sua impugnação (fls. 828/857), o contribuinte (MICROSOFT) alega, basicamente, o que segue adiante. Preliminarmente, pede a nulidade do auto de infração em razão de prejuízo causado ao seu direito de defesa pela ausência das declarações de importação utilizadas no cálculo da multa e dos pedidos de compra realizados para a ZT Systems no exterior. Defende que o auto de infração também é nulo em virtude de imprecisão dos seus argumentos jurídicos e prejuízo ao seu direito de defesa que, no seu entendimento, possui inconsistências em sua fundamentação. Sustenta que parte das declarações de importação (registradas no período de 28/08/2013 a 07/01/2015) utilizadas para aplicação da multa já estariam vencidas pelo instituto da decadência no momento da ciência do auto de infração (10/02/2020). No mérito, contesta o lançamento alegando não ter ocorrido ocultação do real adquirente das mercadorias mediante simulação em face da inexistência de provas que confirmem o contrário. Registra que as declarações de importação não omitiram o real

adquirente dos equipamentos em razão de que a ZT BRAZIL era de fato a sua verdadeira adquirente. Defende que a ZT BRAZIL era a parte que efetivamente realizava a operação internacional de compra e pagamento pelas mercadorias importadas, antes de sua revenda para a impugnante no mercado interno e que somente efetuava o pagamento para a ZT BRAZIL após o recebimento das mercadorias no seu estabelecimento. Anota que não houve qualquer adiantamento de valores para a ZT BRAZIL e que essa importadora possuía recursos para adquirir todas as mercadorias por conta própria. Aduz que a estrutura das operações em envolvendo um contrato firmado entre a MICROSOFT CORPORATION (controladora da impugnante no exterior) e a ZT Group International (controladora da ZT BRAZIL no exterior) constitui uma estrutura comercial legítima e não pretendia ocultar sua identidade das autoridades aduaneiras vez ter sido firmado entre partes localizadas fora do Brasil. Esclarece que tal contrato visava a estabelecer, principalmente, os requisitos técnicos a serem seguidos pela ZT na fabricação de equipamentos e servidores de modo que tais equipamentos pudessem ser adquiridos por quaisquer empresas do grupo MICROSOFT ao redor do mundo. E que esse contrato constitui um acordo global para abranger compras da ZT Internacional em diversos outros países, não apenas o Brasil, sendo que as afiliadas da ZT importaram equipamentos desde 2013 utilizando esse contrato em pelo menos 20 países. Destaca que a legitimidade das operações de compra no mercado interno é demonstrada pelo fato de a ZT BRAZIL ter assumido o risco das operações objeto do auto de infração, possuindo capacidade financeira e estrutura operacional e comercial para realizar as importações e vendas no mercado interno. Acresce que a ZT BRAZIL possuía outros clientes além da impugnante e suas empresas não fazem parte do mesmo grupo econômico, não têm controladores em comum e seus empregados são distintos. Defende que o auto de infração não demonstra a intenção específica da impugnante em obter qualquer vantagem indevida com a ocultação do real adquirente das mercadorias, e que na ausência desse dolo específico não se configura o dano ao erário. Entende que o auto de infração se fundamenta em provas inadmissíveis e enganosas que não comprovam a ocorrência de simulação. Além do próprio contrato já referido acima, cita como exemplo de provas inservíveis algumas fotos das instalações da ZT BRAZIL, a entrevista realizada com o sr. Eduardo Pinheiro da Silva e uma declaração assinada pelo sr. Franklyn Chaddad Amorim, da ZT BRAZIL. Defende, ainda, que o auto de infração deve ser cancelado pelos seguintes motivos: (i) não há dano ao erário nem prejuízo aos controles aduaneiros, (ii) não demonstra qualquer ausência de pagamento de tributos, (iii) não aponta qualquer prejuízo relevante aos controles aduaneiros nem qualquer vantagem tributária indevida por parte da impugnante. Sustenta que o auto de infração também deve ser cancelado porque identifica indevidamente a impugnante como sujeito passivo principal do crédito tributário. Diz que a ausência do nome da impugnante nas declarações de importação deve ser considerada como mero descumprimento de obrigação acessória, razão porque a penalidade aplicada deveria ser substituída pela multa prevista no art.

711, inc. III, do Decreto 6.759/2009 (1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria). Formula pedidos. Requer provimento.

Em sua impugnação (fls. 995/2055), o sujeito passivo solidário (ZT BRAZIL) alega, basicamente, o que segue adiante. Declara que não realiza importações por encomenda nem por conta e ordem de terceiros, mas sim importações diretas com as peculiaridades comerciais de cada operação. Defende que há nítido erro de subsunção dos fatos à norma jurídica, devendo ser aplicado ao seu caso apenas a multa por cessão de nome prevista no art. 33, da Lei 11.488/2007 (processo nº 10314.720713/2018-41), enquanto a multa por ocultação só é cabível contra a suposta adquirente/encomendante das mercadorias. Sustenta que a aplicação das duas penalidades configura *bis in idem* e erro na motivação do auto de infração ante a indevida imputação de solidariedade pelo que deve ser afastada do pólo passivo da autuação. Entende que não estão presentes os requisitos legais previstos no art. 124, do CTN, para imputação da responsabilidade solidária, destacando que a própria natureza da operação (compra e venda de mercadorias) afasta a circunstância de interesse comum na situação que constitua o fato gerador. Anota que a fiscalização não demonstrou a existência de falta de recursos da empresa, de ausência de empregados, de uma sede ou mesmo de eventual procuração habilitando a MICROSOFT para agir em nome da impugnante. Alega que a manutenção de estoque não é requisito legal ou administrativo para configurar a realização de importação direta, procedimento que poderia até mesmo tornar inviável a comercialização de seus produtos de alto valor agregado. Não nega que os seus servidores são fabricados e configurados no exterior para atender a demandas específicas de seus clientes, existindo, portanto, uma fabricação sob encomenda, mas que isso não significa, de per si, que ocorra uma importação sob encomenda. Registra que a fabricação de servidores sob medida é apenas uma etapa necessária à importação direta sem a qual os clientes brasileiros da impugnante não comprariam as suas mercadorias. Questiona a validade probatória das fotos tiradas pela fiscalização e ressalta ser uma empresa com operações reais no Brasil, não atuando como uma espécie de empresa ou de fachada ou fantasma. Reitera que suas operações foram importações diretas realizadas com recursos próprios e assunção de todos os riscos comerciais e financeiros da transação. Defende que a fiscalização não demonstrou o preenchimento dos requisitos e condições que caracterizam uma importação por encomenda. Contesta o depoimento colhido do sr. Eduardo Pinheiro da Silva e sua validade como prova testemunhal, alegando que o mesmo foi induzido a erro pela fiscalização com a formulação de perguntas tendenciosas para obtenção das respostas que desejava ouvir. Sustenta que as respostas apresentadas pela MICROSOFT no curso da ação fiscal confirmam a ocorrência de uma importação direta já que aquela empresa confirma a indicação da impugnante como sua fornecedora, e não a sua matriz no exterior, não havendo exclusividade na comercialização dos produtos de informática com a sua cliente brasileira. Contesta o exemplo apresentado pela fiscalização no auto de infração em razão da peculiaridade de seus equipamentos, coisa que não acontece com

peças e acessórios que podem ficar em estoque e não são imediatamente remetidos para os clientes. Defende que o contrato global celebrado no exterior foi utilizado indevidamente pela fiscalização para fundamentar a existência de importação sob encomenda. Anota que embora todas as disposições contratuais firmadas entre a ZT GROUP INTERNATIONAL, INC. e a MICROSOFT CORPORATION se apliquem às diversas empresas do Grupo ZT e às diversas empresas do Grupo MICROSOFT, não se trata de um contrato celebrado especificamente entre a impugnante e a MICROSOFT sediada no Brasil numa espécie de contrato para encomenda de algum produto específico. Pede a nulidade do auto de infração por falta de elementos conclusivos sobre a modalidade de importação imputada pela fiscalização à impugnante, que oscila entre importação por conta e ordem e importação sob encomenda, circunstância que prejudica o seu direito de defesa. Informa que houve erros no cálculo da penalidade por ter havido também a comercialização de outras mercadorias além de racks de servidores e remessas em garantia, não sendo possível admitir que a totalidade do valor das declarações de importação sirva de base de cálculo da multa aplicada. Defende que não houve a ocorrência de dano ao erário por não ter sido provada a ocultação do sujeito passivo mediante fraude ou simulação nem ter sido comprovado o dolo. Contesta a exasperação da multa aplicada e a impossibilidade de sua concomitância com a penalidade lançada por cessão de nome, sendo completamente descabida a sua cobrança em afronta aos princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade e não confisco. Sustenta que parte das declarações de importação (01/2013 a 01/2015) utilizadas para aplicação da multa já estariam fulminadas pelo instituto da decadência no momento da ciência do auto de infração (19/02/2020). Requer a redução da multa para o percentual de 10% (dez por cento) do valor aduaneiro com base no art. 112, inc. II, do CTN. Formula pedidos. Requer provimento.

Do Voto da DRJ

O voto proferido pela 7ª Turma da DRJ/FNS, de Florianópolis/SC, examinou a impugnação apresentada pela MICROSOFT DO BRASIL IMP E COM SOFTWARE E VÍDEO GAMES LTDA contra a exigência fiscal resultante da constatação de ocultação do real adquirente em importações realizadas por intermédio da ZT BRAZIL. O caso envolve a aplicação de multa substitutiva à pena de perdimento, com fundamento no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 e no Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009).

A DRJ manteve o crédito tributário com base no conjunto probatório reunido pela fiscalização, que demonstrou: (i) declaração expressa do sócio da ZT Brazil, Sr. Franklyn Chaddad Amorim, de que todos os servidores são fabricados sob encomenda a partir de especificações fornecidas pelos clientes; (ii) entrevista gravada com o engenheiro da ZT Brazil, Sr. Eduardo Pinheiro da Silva, que confirmou que “quando você faz o pedido já existe uma encomenda do cliente”; (iii) planilha da própria ZT Brazil vinculando cada DI à respectiva Nota Fiscal de saída em nome da Microsoft; (iv) contrato firmado entre a Microsoft Corporation e a ZT Group International

prevendo ciclo anual de entregas e definição de configurações pelo cliente; (v) DI nº 1721795954, desembaraçada em 14/12/2017, com Nota Fiscal de saída emitida em 15/12/2017, intervalo de apenas um dia, demonstrando que a destinatária era conhecida antes mesmo do registro da declaração; (vi) saída dos racks diretamente da alfândega com escolta para o endereço da Microsoft, sem passagem por estoque da ZT Brazil.

Em suma, a DRJ julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário lançado.

Do Recurso Voluntário

Inconformada a empresa apresenta Recurso Voluntário, insurgindo-se contra a decisão da DRJ, que manteve a autuação fiscal.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo, relator.

Do Recurso Voluntário da Microsoft

Admissibilidade do recurso

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento.

Das Preliminares

Da Prescrição Intercorrente

O processo teve seu julgamento iniciado em agosto de 2025, sendo que na ocasião o colegiado resolveu sobrestar a apreciação do recurso voluntário, até a ocorrência do trânsito em julgado dos Recursos Especiais 2147578/SP e 2147583/SP, afetos ao Tema Repetitivo 1293 (STJ), nos termos do disposto no artigo 100, do RICARF/2023.

Tendo em vista que o trânsito em julgado do Tema Repetitivo 1293 (STJ) ocorreu em novembro de 2025, o processo retorna para julgamento.

Pois bem, no tocante à prescrição intercorrente, este relator entende que não se aplica ao caso concreto.

Com efeito, o STJ fixou entendimento no sentido de que a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999 incide sobre processos administrativos destinados à apuração de infrações aduaneiras de natureza não tributária, especialmente aquelas voltadas ao controle administrativo do trânsito internacional de mercadorias e ao cumprimento de deveres formais perante a Administração Aduaneira.

A ratio decidendi daquele precedente está relacionada, portanto, a infrações administrativas típicas, desvinculadas da constituição de crédito tributário e destinadas precipuamente à tutela de obrigações acessórias ou ao cumprimento de requisitos formais de controle aduaneiro.

Diversa é a situação examinada nos presentes autos.

O Relatório Fiscal demonstra que a fiscalização, além de apurar a ocultação formal, identificou vantagens tributárias concretas que a ocultação propiciava: (i) afastamento da equiparação da Microsoft a estabelecimento industrial para fins de IPI (art. 13 da Lei nº 11.281/2006 c/c art. 9º, IX, do Decreto nº 7.212/2010, IPI devido pelo importador equiparado a industrial, detalhado no item 4.4 do REFISC); (ii) possibilidade de subfaturamento nas operações sem que o verdadeiro adquirente fosse alcançado pela fiscalização; (iii) atuação da Microsoft no comércio internacional sem a habilitação exigida no Siscomex pela IN SRF nº 634/2006. Nesse contexto, a obrigação infringida não se destinava apenas ao controle administrativo do trânsito de mercadorias, ela visava direta e imediatamente à correta identificação do sujeito passivo de obrigações tributárias, o que a aproxima da exceção prevista na tese (iii) do Tema 1.293/STJ, segundo a qual não incide a prescrição quando “a obrigação descumprida destinava-se direta e imediatamente à arrecadação e à fiscalização dos tributos.”

Nesse contexto, a multa aplicada não constitui infração administrativa autônoma ou meramente formal, mas representa consequência jurídica de ilícito mais amplo, cuja natureza jurídica apresenta repercussões simultâneas nas esferas aduaneira e tributária.

Dessa forma, não se mostra juridicamente adequado enquadrar a penalidade discutida nos presentes autos nos limites objetivos da tese firmada no Tema 1293 do STJ, voltada a hipóteses de natureza distinta, relacionadas a infrações administrativas típicas e desvinculadas da constituição de crédito tributário.

Rejeito a alegação de prescrição intercorrente.

(a) Alegação de nulidade do Auto de Infração por ausência de documentos essenciais

A Recorrente sustenta que não teve acesso às Declarações de Importação (DIs) utilizadas no cálculo da multa e aos pedidos de compra realizados para a ZT Systems no exterior, o que teria prejudicado seu direito de defesa.

Nesse ponto, entendo que não assiste razão à Recorrente.

A DRJ destacou que todos os documentos relevantes foram anexados ao processo, especificamente entre as folhas 710 e 814. A Microsoft teve pleno acesso às informações durante a fiscalização, sendo intimada a apresentar esclarecimentos, o que afasta qualquer alegação de cerceamento de defesa.

Ademais, a simples indicação errônea de algumas DIs no Auto de Infração foi caracterizada como erro material sem impacto sobre a defesa da Recorrente, pois a base de cálculo da multa foi corretamente demonstrada no Termo de Verificação Fiscal.

Nego provimento.

Do Mérito

No mérito, cabe analisar os seguintes pontos:

(a) Alegação de que não houve ocultação do real adquirente e que a ZT Brazil era a real adquirente dos bens importados

A Recorrente argumenta que a ZT Brazil adquiriu os equipamentos importados como importadora direta e os vendeu posteriormente à Microsoft, não havendo ocultação do real adquirente ou interposição fraudulenta. Argumenta, ainda, que a importação foi realizada com recursos próprios da ZT Brazil, sem adiantamentos da Microsoft, e que a transação de venda no mercado interno foi legítima.

Nesse ponto, entendo que não assiste razão à Recorrente.

O conjunto probatório reunido nos autos demonstra o destinatário predeterminado.

Primeiro, a própria ZT Brazil, em declaração assinada por seu responsável legal (Franklyn Chaddad Amorim), informou que “não possui estoques, não disponibiliza showroom, não mantém vendedores e atua como responsável pela importação e entrega dos produtos produzidos e vendidos pela ZT Systems nos EUA para os clientes do Brasil”, confirmando a ausência de atividade comercial autônoma.

Segundo, a entrevista gravada com o Sr. Eduardo Pinheiro da Silva, na qual, ao ser diretamente questionado se “quando você faz o pedido já existe uma encomenda do cliente”, respondeu: “Sim, exatamente.” Na mesma entrevista, esclareceu que os pedidos são feitos pelas matrizes nos EUA antes das importações: “a parte de decisão de compra é lá fora nos Estados Unidos na Matriz.”

Terceiro, a DI nº 1721795954, registrada em 14/12/2017, teve Nota Fiscal de saída emitida pela ZT Brazil em 15/12/2017, intervalo de um único dia útil, o que torna materialmente impossível que a mercadoria tenha sido importada para estoque da ZT Brazil e adquirida posteriormente pela Microsoft após livre negociação no mercado interno. Esse padrão de D+1 entre desembaraço e emissão de nota fiscal se repete nas 14 DIs autuadas.

Quarto, o contrato firmado entre a Microsoft Corporation e a ZT Group International previa que “é a Microsoft que definirá as configurações dos equipamentos” e estabelecia ciclo anual de entrega, confirmando a encomenda prévia e o destinatário predeterminado.

Quinto, os servidores saíam diretamente da alfândega com escolta policial para as instalações da Microsoft, sem qualquer passagem pelo depósito da ZT Brazil, conforme relatado pelo próprio Sr. Eduardo: “No caso dos racks que têm um valor agregado muito alto, ele já sai direto do aeroporto... de lá a gente já entrega direto. Pro cliente. Aí tem escolta. Por causa do valor agregado.”

Diante desse conjunto probatório, formado por declarações da própria importadora, entrevista gravada de seu engenheiro, dados do Siscomex, notas fiscais com intervalo de um dia e confirmação do fluxo logístico, não há espaço para a tese da importação direta com risco comercial autônomo da ZT Brazil.

Nego provimento.

(b) Alegação de que a decisão inovou ao fundamentar a penalidade na simples ocultação do real adquirente, sem comprovação de simulação ou fraude

A Recorrente argumenta que a decisão da DRJ alterou a fundamentação original do Auto de Infração, que exigia a comprovação de simulação ou fraude para a aplicação da penalidade.

Nesse ponto, entendo que não assiste razão à Recorrente.

A DRJ apenas reafirmou o entendimento consolidado na legislação aduaneira e na jurisprudência administrativa de que a ocultação do real adquirente já configura infração punível com a pena de perdimento ou multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias.

O art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 prevê expressamente que a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor ou comprador constitui dano ao Erário, independentemente da comprovação de simulação ou fraude adicional. A Súmula nº 160 do CARF reforça que a aplicação da multa substitutiva do perdimento independe da demonstração de prejuízo ao recolhimento de tributos.

Nega-se provimento.

(c) Alegação de que o CARF já decidiu casos semelhantes favoravelmente à ZT Brazil

A Recorrente cita o Acórdão 3301-007.681, que teria analisado operações semelhantes e concluído pela inexistência de ocultação do real adquirente.

Nesse ponto, entendo que não assiste razão à Recorrente.

O Acórdão nº 3301-007.681 cancelou a autuação de outro cliente da ZT Brazil por ausência de provas suficientes da ocultação, destacando, entre outros fatores: ausência de documentos em nome da empresa brasileira autuada emitidos no exterior em data antecedente à aquisição, e inexistência de provas de tratativas comerciais diretas entre o cliente brasileiro e a ZT Systems nos EUA.

O presente caso apresenta diferença probatória qualitativa que justifica conclusão distinta. Aqui, o contrato global entre a Microsoft Corporation e a ZT Group International, apresentado pela própria Microsoft em resposta à intimação fiscal, estabelece explicitamente que “é a Microsoft que definirá as configurações dos equipamentos” e que as entregas obedecem a um ciclo anual previamente acordado. Além disso, o intervalo de um dia entre o desembaraço das DIs e a emissão das notas fiscais de saída demonstra materialmente a predeterminação do destinatário. Essas provas concretas distinguem este caso do precedente invocado, no qual tais elementos não constavam dos autos.

Nego provimento.

(d) Alegação de que não houve qualquer benefício fiscal ou prejuízo ao Erário

A Recorrente argumenta que não houve sonegação de tributos, subfaturamento ou qualquer vantagem tributária indevida.

Nesse ponto, entendo que não assiste razão à Recorrente.

O dano ao Erário não se limita à evasão fiscal, mas inclui a inobservância dos controles aduaneiros estabelecidos pela legislação. A ocultação do real adquirente impede o correto monitoramento da operação e pode afetar a arrecadação e a fiscalização de tributos.

O CARF já consolidou entendimento de que a ocultação do sujeito passivo por si só caracteriza infração, sendo irrelevante a existência de recolhimento integral dos tributos devidos. O objetivo da norma é garantir a transparência e a rastreabilidade das operações de comércio exterior.

Nego provimento.

(e) Alegação de decadência para parte das infrações

A Recorrente sustenta que as infrações ocorridas antes de 9 de fevereiro de 2015 estariam atingidas pela decadência, conforme o art. 139 do Decreto-Lei nº 37/1966.

Nesse ponto entendo que não assiste razão a Recorrente.

O prazo aplicável às penalidades aduaneiras é o de cinco anos previsto no art. 139 do Decreto-Lei nº 37/1966, contado da data da infração, aqui, da data do registro de cada Declaração de Importação. As 14 DIs autuadas foram todas registradas entre 22/03/2016 e 14/12/2017, e a ciência do Auto de Infração pela Microsoft ocorreu em 10/02/2020. Em nenhum caso o intervalo entre o registro e a ciência supera 5 anos, de modo que a decadência não ocorreu em nenhuma das DIs objeto do lançamento.

Nego provimento.

(f) Alegação de que a identificação da ZT Brazil como adquirente foi um mero erro formal

A Recorrente sustenta que, caso houvesse erro na identificação do adquirente, este seria meramente formal e deveria ensejar apenas a aplicação de uma multa de 1% sobre o valor aduaneiro, nos termos do art. 711, III, do Regulamento Aduaneiro.

Nesse ponto entendo que não assiste razão a Recorrente.

A DRJ demonstrou que a omissão do nome da Microsoft nos documentos de importação não foi um mero erro formal, mas sim uma conduta deliberada que impediu a correta identificação do verdadeiro adquirente.

A infração apurada não se confunde com erros formais no preenchimento de declarações aduaneiras. Trata-se de ocultação do sujeito passivo, tipificada no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, cuja penalidade aplicável é a pena de perdimento ou a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias.

Nego provimento.

Do Recurso Voluntário da ZT BRAZIL COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO

LTDA

Admissibilidade do recurso

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento.

Do Mérito

No mérito, cabe analisar os seguintes pontos:

(a) Alegação de que a DRJ desconsiderou a assunção de riscos comerciais pela Recorrente e ignorou peculiaridades dos produtos importados

A Recorrente alega que a decisão da DRJ ignorou provas documentais que demonstrariam que a ZT Brazil assumia integralmente os riscos comerciais das importações. Sustenta, ainda, que a especificidade dos produtos importados (racks de servidores e peças de informática) justificaria a estrutura operacional adotada.

Nesse ponto, entendo que não assiste razão à Recorrente.

A DRJ, ao analisar a documentação apresentada, constatou que as importações eram realizadas de forma atípica, sem evidências de que a ZT Brazil assumisse efetivamente os riscos comerciais das operações. O fato de os bens serem fabricados sob encomenda e enviados diretamente para a Microsoft no Brasil demonstra que a ZT Brazil atuava como mera intermediária.

Ademais, a inexistência de estoque próprio, vendedores e showrooms reforça que a empresa não realizava atividades comerciais autônomas. O contrato global entre a Microsoft Corporation e a ZT Systems evidencia que os equipamentos eram encomendados previamente, e a ZT Brazil apenas figurava como importadora formal.

Nego provimento.

(b) Alegação de que a DRJ não comprovou a responsabilidade solidária nos termos do art. 124 do CTN

A Recorrente argumenta que a decisão da DRJ não demonstrou de forma clara a subsunção do caso ao art. 124 do CTN, que trata da responsabilidade solidária.

Nesse ponto, entendo que não assiste razão à Recorrente.

A responsabilidade da ZT Brazil encontra fundamento direto no art. 95, inciso I, do Decreto-Lei nº 37/1966, que responsabiliza pela infração quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie, norma aduaneira específica para infrações desta natureza.

A ZT Brazil concorreu ativamente para a ocultação ao registrar as 14 DIs com seu próprio CNPJ no campo “adquirente”, quando sabia, como demonstrado pelas declarações de seus

próprios prepostos, que as mercadorias tinham destinatário certo e predeterminado. A menção ao art. 124 do CTN é complementar, na medida em que ambas as empresas tinham interesse comum na operação, mas o fundamento principal da solidariedade em infrações aduaneiras é o art. 95 do DL nº 37/1966.

Nego provimento.

(c) Alegação de que as mercadorias poderiam ser rejeitadas pela Microsoft após a importação, afastando a relação de encomendante predeterminado

A Recorrente argumenta que, como os racks de servidores estavam sujeitos à inspeção técnica antes da aceitação pela Microsoft, não se poderia afirmar que havia um encomendante predeterminado no momento da importação.

Nesse ponto, entendo que não assiste razão à Recorrente.

O contrato global firmado entre a Microsoft Corporation e a ZT Systems demonstra que a fabricação e o envio dos equipamentos ocorriam de acordo com um planejamento prévio, em volumes definidos anualmente. O fato de a Microsoft poder rejeitar produtos não descaracteriza sua condição de adquirente predeterminado, pois tal prática é comum em contratos de fornecimento contínuo.

Embora a ZT Brazil tivesse outros clientes no Brasil, como se depreende da entrevista do Sr. Eduardo, que menciona a separação de produtos para outros destinatários, o conjunto probatório demonstra que a Microsoft era o principal e predeterminado encomendante das importações autuadas, sendo que para cada uma das 14 DIs objeto do lançamento há correspondência direta com Nota Fiscal de saída emitida especificamente em nome da Microsoft.

Nego provimento.

(d) Alegação de que não foi demonstrado o dolo ou a simulação na operação

A Recorrente sustenta que a decisão da DRJ não demonstrou a ocorrência de simulação ou dolo na ocultação do real adquirente.

Nesse ponto, entendo que não assiste razão à Recorrente.

A DRJ baseou sua decisão em elementos concretos, como a ausência de autonomia comercial da ZT Brazil, a relação direta entre Microsoft e ZT Systems, e a inexistência de operações significativas com outros clientes.

Embora a responsabilidade objetiva dispense a prova do dolo para fins de aplicação da penalidade (art. 94, §2º, do DL nº 37/1966), o conjunto probatório dos autos demonstra que a ocultação foi deliberada — como evidenciado pela entrevista do Sr. Eduardo, que confirmou ciência prévia do destinatário, e pela saída das mercadorias diretamente da alfândega com escolta para o endereço da Microsoft.

Nego provimento.

(e) Alegação de que a DRJ ignorou a jurisprudência do CARF em casos semelhantes

A Recorrente cita o Acórdão 3301-007.681, que teria decidido de forma favorável em um caso similar, afastando a penalidade de ocultação do real adquirente.

Nesse ponto, entendo que não assiste razão à Recorrente.

Remete-se, a propósito, ao quanto já fundamentado no item (c) do presente voto em relação ao recurso da Microsoft, onde se demonstrou que o Acórdão nº 3301-007.681 se refere a caso com conjunto probatório distinto do presente, no qual o contrato global e o padrão de D+1 entre desembaraço e emissão de nota fiscal, elementos centrais desta autuação, não constavam dos autos.

A jurisprudência citada pela Recorrente não vincula a decisão do presente caso, especialmente diante das provas concretas que evidenciam a interposição fraudulenta.

Nego provimento.

(f) Alegação de erro na capitulação legal da penalidade aplicada

A Recorrente argumenta que a penalidade correta seria a multa por cessão de nome, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, e não a multa equivalente ao valor aduaneiro prevista no art. 689 do Regulamento Aduaneiro.

Nesse ponto, entendo que não assiste razão à Recorrente.

DRJ aplicou corretamente a penalidade prevista no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, que prevê a pena de perdimento ou a multa equivalente ao valor aduaneiro para casos de ocultação do sujeito passivo.

A multa por cessão de nome aplica-se a situações menos graves, em que a interposição não implica ocultação do real adquirente. No caso concreto, a ocultação da Microsoft foi determinante para a tipificação da infração, justificando a penalidade mais severa.

Cumprir registrar ainda um elemento processual que corrobora a manutenção da multa substitutiva. Diante da constatação da ocultação, a fiscalização lavrou o Termo de Intimação Fiscal nº 2003/2020, concedendo prazo para a Microsoft apresentar as mercadorias. A empresa solicitou prorrogação de 15 dias alegando “grande volume de informações e documentos a levantar”, prazo que lhe foi integralmente concedido.

Findo o prazo prorrogado (24/01/2020), a Microsoft não apresentou as mercadorias, tampouco os dados de localização solicitados, mas sim nova petição contestando a legitimidade da intimação. Esse comportamento, pedir prazo para “levantar informações” e depois negar-se a fornecê-las, confirma que as mercadorias já haviam sido consumidas ou revendidas, preenchendo o pressuposto legal da multa substitutiva prevista no §3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Nego provimento.

(g) Alegação de desproporcionalidade da multa aplicada

A Recorrente sustenta que a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias é desproporcional e tem caráter confiscatório.

Nesse ponto, entendo que não assiste razão à Recorrente.

A multa aplicada está em conformidade com a legislação vigente e tem por objetivo coibir infrações aduaneiras graves, como a ocultação do real adquirente.

A jurisprudência do CARF e do STJ já consolidou o entendimento de que a aplicação dessa penalidade não é confiscatória, pois decorre de expressa previsão legal e visa garantir a integridade dos controles aduaneiros.

Nego provimento.

Conclusão

Em síntese, o conjunto probatório reunido pela fiscalização, declarações dos próprios prepostos da ZT Brazil, contrato global confirmando o ciclo de encomendas, intervalo de um dia entre desembarço e emissão de nota fiscal, e saída das mercadorias diretamente para a Microsoft, demonstra a ocorrência de importação sob encomenda com ocultação do real adquirente, nos termos do art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares para no mérito negar provimento aos Recursos Voluntários.

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo

Conselheiro